



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Dopady změn v pravidlech IFRS pro leasing ve vybrané obchodní společnosti

Impacts of Changes in IFRS Rules for Leasing in Selected Business Company

Student:

Bc. Karin Honkyšová

Vedoucí diplomové práce:

prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2018

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a daní

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Karin Honkyšová**  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně  
Téma: Dopady změn v pravidlech IFRS pro leasing ve vybrané obchodní společnosti  
Impacts of Changes in IFRS Rules for Leasing in Selected Business Company  
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Pojetí současných a nových pravidel IFRS pro leasingy
3. Analýza dopadů změn ve vybrané obchodní společnosti
4. Návrh řešení při implementaci nového standardu IFRS 16
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd.

Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

KRUPOVÁ, Lenka. *Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady*. Praha: 1. VOX, 2017. 116 s. ISBN 978-80-87480-54-0.

STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. 216 s. ISBN 978-80-7478-545-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 27.04.2018



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 27. 4. 2018



Bc. Karin Honkyšová

## Obsah

|          |  |           |
|----------|--|-----------|
| <b>1</b> | <b>Úvod .....</b>  | <b>5</b>  |
| <b>2</b> | <b>Pojetí současných a nových pravidel IFRS pro leasingy .....</b> | <b>7</b>  |
| 2.1      | Leasing z pohledu IAS 17 Leasingy .....                            | 7         |
| 2.1.1    | Vymezení základních pojmů .....                                    | 7         |
| 2.1.2    | Klasifikace leasingů .....   | 10        |
| 2.2      | Leasing z pohledu IFRS 16 Leasingy .....                           | 16        |
| 2.2.1    | Identifikace aktiva .....  | 19        |
| 2.2.2    | Oceňování leasingu u nájemce .....                                 | 20        |
| 2.2.3    | Vykazování leasingu u nájemce .....                                | 22        |
| 2.2.4    | Vykazování leasingu u pronajímatele .....                          | 23        |
| 2.2.5    | Zveřejňování u nájemce .....                                       | 23        |
| 2.2.6    | Dopady nového standardu .....                                      | 24        |
| 2.2.7    | Přístupy k přechodu na nový standard .....                         | 25        |
| 2.3      | Zásadní odlišnosti leasingu oproti ČÚL .....                       | 26        |
| <b>3</b> | <b>Analýza dopadů změn ve vybrané obchodní společnosti .....</b>   | <b>28</b> |
| 3.1      | Leasingová smlouva na osobní automobil .....                       | 28        |
| 3.1.1    | Leasingová smlouva řešená dle standardu IAS 17 Leasingy .....      | 29        |
| 3.1.2    | Leasingová smlouva řešená dle standardu IFRS 16 Leasingy .....     | 29        |
| 3.2      | Leasingová smlouva na multifunkční zařízení – tiskárnu .....       | 37        |
| 3.2.1    | Leasingová smlouva řešená dle standardu IAS 17 Leasingy .....      | 38        |
| 3.2.2    | Leasingová smlouva řešená dle standardu IFRS 16 Leasingy .....     | 38        |
| 3.3      | Leasingová smlouva na skladové prostory .....                      | 42        |
| 3.3.1    | Leasingová smlouva řešená dle standardu IAS 17 Leasingy .....      | 43        |
| 3.3.2    | Leasingová smlouva řešená dle standardu IFRS 16 Leasingy .....     | 43        |
| 3.4      | Analýza dopadů na výkazy vybrané obchodní společnosti .....        | 46        |
| 3.4.1    | Dopady ve výkazu o finanční pozici .....                           | 46        |
| 3.4.2    | Dopady ve výkazu o úplném výsledku .....                           | 48        |

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| 3.4.3    | Dopady ve výkazu o peněžních tocích.....                            | 49        |
| 3.5      | Analýza dopadů na některé finanční ukazatele .....                  | 50        |
| 3.5.1    | Celková zadluženost .....   | 50        |
| 3.5.2    | Míra zadluženosti.....  | 50        |
| 3.5.3    | Úrokové krytí .....   | 51        |
| 3.5.4    | Rentabilita aktiv .....   | 51        |
| <b>4</b> | <b>Návrh řešení při implementaci nového standardu IFRS 16 .....</b> | <b>52</b> |
| 4.1      | Získávání informací a jejich správa.....                            | 52        |
| 4.1.1    | Stanovení diskontní sazby.....                                      | 54        |
| 4.2      | Změny systémů.....  | 54        |
| 4.3      | Aktualizace účetních pravidel .....                                 | 55        |
| 4.3.1    | Proces identifikace .....   | 56        |
| 4.4      | Vyjednávání podmínek leasingu .....                                 | 56        |
| 4.5      | Finanční výkazy.....  | 57        |
| 4.6      | Postup pro vybranou obchodní společnost .....                       | 57        |
| <b>5</b> | <b>Závěr .....</b>  | <b>59</b> |
|          | <b>Seznam použité literatury .....</b>                              | <b>62</b> |
|          | <b>Seznam zkratk.....</b>   | <b>65</b> |
|          | <b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce</b>                |           |
|          | <b>Seznam příloh</b>  |           |
|          | <b>Přílohy</b>  |           |

# 1 Úvod

V roce 2016 byl Radou pro mezinárodní účetní standardy vydán nový standard IFRS 16 pro vykazování leasingů s účinností od roku 2019. Tímto standardem se významně změní zachycování a vykazování leasingů u nájemce, a to sjednocením úpravy pravidel operativních a finančních leasingů. Nájemce bude mít povinnost vykazovat všechna aktiva a závazky související s leasingovou smlouvou. Účelem tohoto nového standardu je zejména lepší vypovídací schopnost účetních výkazů a zobrazení finančně majetkové struktury nájemce, neboť leasingové smlouvy často mají důležitou roli ve financování aktiv u různých obchodních společností.

Cílem diplomové práce je komparace úpravy pravidel leasingu dle IAS 17 a IFRS 16, analýza dopadů vzniklých změnou pravidel IFRS pro vykazování leasingů a vyhodnocení zjištěných poznatků u vybrané obchodní společnosti.

Práce je členěna do pěti kapitol, první kapitolou je úvod. Druhá kapitola se zabývá současnými a novými pravidly IFRS pro leasingy. Nejprve tato kapitola bude zaměřena na leasing z pohledu IAS 17 Leasingy, pro pochopení této problematiky budou vymezeny jednotlivé související pojmy, bude klasifikován leasing a poté uvedeno oceňování a vykazování finančního a operativního leasingu. Další podstatná část této kapitoly se bude zabývat úpravou leasingů podle IFRS 16 Leasingy, která v roce 2019 nahradí stávající pravidla IAS 17 Leasingy. Největší pozornost bude směřována zejména k vzniklým rozdílům mezi úpravami, a to k operativnímu leasingu pro nájemce. Na závěr této kapitoly budou zmíněny odlišnosti s leasingem z pohledu české účetní legislativy.

V první části třetí kapitoly bude analýza konkrétních operativních leasingových smluv od vybrané obchodní společnosti. Bude analyzována leasingová smlouva k motorovému vozidlu, k multifunkční tiskárně a ke skladovým prostorám. Účelem této analýzy je zkoumání dopadů významných změn způsobených nahrazením standardu IAS 17 Leasingy. Hodnoty budou přepočteny tak, aby odpovídaly nejprve pravidlům IAS 17 a poté IFRS 16. Na provedených výpočtech by se měly názorně projevit vzniklé změny v úpravě. V druhé části kapitoly budou analyzovány způsobené dopady na účetní výkazy vybrané účetní jednotky, a to na výkaz o finanční pozici, výkaz o úplném výsledku a výkaz o peněžních tocích. Dále také budou přepočteny klíčové finanční ukazatele, na kterých by se měl dopad nejvíce odrazit.

Čtvrtá kapitola bude využita pro návrh přípravy a potřebných následných kroků při implementaci standardu IFRS 16. Bude navržen nejvhodnější postup pro vybranou



obchodní společnost a její přípravu. Bude rozebrána oblast získávání a správy informací spojených s leasingem, změn systémů, potřebné aktualizace účetních pravidel, vyjednávání leasingových smluv a komunikace a školení zájmových skupin. V poslední páté kapitole budou shrnuty poznatky z předešlých kapitol a učiněny závěry z toho vyplývající.

Při zpracování diplomové práce byly použity metody komparace, deskripce, analýzy a poměrové analýzy zadluženosti.

## 2 Pojetí současných a nových pravidel IFRS pro leasingy

Prostřednictvím nájemních smluv účetní jednotky často využívají majetek, a to například zařízení, automobily a nemovitosti, tímto vztahem se rozumí leasing. Daná obchodní společnost využívající takový majetek není jeho vlastníkem, ale nájemcem po stanovenou dobu a za dohodnutých podmínek. Leasing lze považovat za nástroj financování podnikatelské činnosti účetní jednotky a aktiv, které jsou tímto nájemním vztahem využívány. Nájemní smlouvy mohou mít podobu finančního a operativního leasingu (Vašek, 2016). Tato kapitola se bude zabývat problematikou leasingu podle jeho úpravy v rámci mezinárodního účetního standardu IAS 17 - Leasingy, dále náhradou tohoto standardu, a to mezinárodním účetním standardem IFRS 16 – Leasingy a také pro srovnání leasingem podle pravidel České účetní legislativy (dále ČÚL).

### 2.1 Leasing z pohledu IAS 17 Leasingy

IAS 17 upravuje pravidla klasifikace leasingů, jejich účetní zachycení a zveřejňování potřebných údajů v tomto okruhu. Předmětem standardu IAS 17 jsou leasingové smlouvy, leasingem je, jak tvrdí Vašek (2016, s. 89) „*smlouva, nebo část smlouvy, v níž pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb.*“

Společně s užíváním aktiva prostřednictvím leasingu může být smluvně ujednáno i poskytování určitých služeb. Tento standard dále obsahuje účetní zachycení těchto služeb pouze v případě, pokud se ve smlouvě jedná i o převod práva k užívání aktiva, jinak by se nejednalo o leasingovou smlouvu. Standard IAS 17 se nevztahuje na leasingové smlouvy k průzkumu nebo využívání neobnovitelných přírodních zdrojů, na licenční smlouvy na filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, autorská práva, patenty apod. a na biologická aktiva (Dvořáková, 2014).

#### 2.1.1 Vymezení základních pojmů

Mezinárodní účetní standard IAS 17 Leasingy je v současnosti stále platný, proto se jím budeme také podrobně zabývat. Kvůli pochopení výkladu tohoto standardu jsou tímto standardem definovány základní pojmy, které jsou v něm využity.

**Nevypověditelný leasing** je takový, který lze vypovědět pouze, pokud

- je splněna velmi málo pravděpodobná podmínka,
- je dán souhlas pronajímatele,

- nájemce sjedná se stejným pronajímatelem novou leasingovou smlouvu stejného nebo podobného aktiva,
- při ukončení leasingu nájemce zaplatí dost velkou dodatečnou částku, ze které se na počátku leasingu zhodnotí, že ukončení leasingu by bylo pro nájemce nevýhodné (Dvořáková, 2014; Hinke, 2013).

**Počátek leasingu** je datum uzavření leasingové smlouvy, nebo datum vázanosti smluvních stran základními smluvními ustanoveními leasingu, a to podle toho, které nastane dříve. K počátku leasingu je zapotřebí klasifikovat leasing jako operativní nebo finanční, pokud se jedná o finanční leasing, je nutné stanovit částky, jež se vykáží na počátku doby leasingu.

**Den platnosti** leasingové smlouvy je den sjednání leasingu nebo také den, od kdy smluvní strany mají povinnost naplnit podstatu leasingové smlouvy. Tento den je rozhodný pro klasifikování leasingu, dále se k tomuto datu určuje reálná hodnota najímaného aktiva (indikátor pro posouzení finančního leasingu) a tržní úroková míra, která se poté porovnává s implicitní úrokovou mírou.

Dnem, kdy nájemce získává oprávnění používat najaté aktivum, je **den zahájení leasingu**. Zároveň od tohoto dne nájemce i pronajímatel začíná účtovat o leasingu, obě strany klasifikují leasingovou smlouvu samostatně.

Za **dobu leasingu** se považuje nevypověditelná doba, po kterou je sjednána leasingová smlouva aktiva, i s dalšími dobami, ve kterých nájemce může pokračovat v leasingu aktiva, za podmínky, že je dostatečně jisté využití této možnosti nájemcem na počátku leasingu (Strouhal, 2014). Výrobci a prodejci (kromě leasingových společností) mají povinnost zaúčtovat náklady na sjednání leasingové smlouvy do nákladů v období, ve kterém vznikly, a implicitní úroková míra leasingu nesmí být vyšší, než tržní úroková míra. Na počátku finančního leasingu musí být uznán výnos z prodeje, což je buď reálná hodnota aktiva, nebo současná hodnota leasingových splátek po diskontování s využitím tržní úrokové míry, bude to pak ta nižší hodnota.

V případě, že je u finančního leasingu uzavřeno ve smlouvě navrácení aktiva, může se sjednat tzv. zaručená zbytková hodnota. **Zaručená zbytková hodnota** aktiva představuje minimální hodnotu, jež se musí vrátit pronajímateli. Jestliže k okamžiku navrácení aktiva aktivum nedosahuje této hodnoty, musí nájemce (nebo strana spřízněná s nájemcem) rozdíl

uhradit. Pokud je domluvena **nezaručená zbytková hodnota**, nájemce aktivum vrací bez povinnosti dodatečné platby.

Za **minimální leasingové splátky** (platby) se považují platby za dobu trvání leasingu, úhrada těchto plateb je nebo může být požadována po nájemci (nebo s ním spřízněná strana), kromě podmíněného nájemného, nákladů na služby a daní, jež jsou společně placeny a vráceny pronajímateli. Minimální leasingové splátky tedy obsahují platby během leasingu, zaručenou zbytkovou hodnotu, výhodnou kupní opci s výjimkou podmíněného nájemného a náhrady nákladů hrazených pronajímatelem (u nájemce). Jestliže je sjednána ekonomicky výhodná kupní cena v leasingové smlouvě (to znamená, že je nižší než očekávaná reálná hodnota aktiva na konci doby leasingu), je pravděpodobný odkup. Podmíněné nájemné tvoří část leasingových plateb stanovenou variabilně (např. procentem z tržeb nebo v závislosti na tržní úrokové míře apod.). U pronajímatele do minimálních leasingových plateb patří navíc zbytková hodnota, kterou nájemce (nebo s ním spřízněná strana) uhradí dle smlouvy.

**Hrubá investice do leasingu** je tvořena minimálními leasingovými platbami (obdrženými od nájemce z finančního leasingu) a nezaručenou zbytkovou hodnotou. Hrubou investicí do leasingu tedy rozumíme celkový získaný příjem z nájmu pronajímatelem.

**Čistou investicí do leasingu** je nazývaná hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou sazbou leasingu. Rozdílem hrubé a čisté investice do leasingu je **nerealizovaný finanční výnos**.

**Implicitní úroková míra** leasingu je taková diskontní sazba stanovená na počátku leasingu, aby platila podmínka, že součet současné hodnoty minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty se rovnal součtu reálné hodnoty pronajímaného aktiva a počátečních přímých nákladů pronajímatele. Rozdílem mezi souhrnem uhrazených splátek nájemcem za pronajaté aktivum a reálnou hodnotou aktiva je celkový úrokový výnos.

**Reálná hodnota** pronajatého aktiva je dosažitelná cena aktiva za obvyklých podmínek na trhu ke dni platnosti leasingové smlouvy (ke dni ocenění). Oceňuje se v reálné hodnotě kvůli zabránění manipulace leasingovou společností s oceněním aktiva a s výší implicitní úrokové míry leasingu.

**Počáteční přímé náklady** jsou náklady vzniklé při uzavírání leasingové smlouvy, přičítají se k reálné hodnotě pronajímaného aktiva u výpočtu implicitní úrokové míry leasingu. Do výpočtu implicitní úrokové míry leasingu se počáteční přímé náklady zahrnují pouze, jestliže je leasing poskytován leasingovou společností, jinak tyto náklady nejsou

přičítány k reálné hodnotě a jsou zachyceny jako náklady běžného období (náklady spojené s běžným prodejem).

**Přírůstkovou výpůjční úrokovou sazbou** je u nájemce úroková míra, kterou by za podobný leasing nájemce zaplatil. Pokud nelze zjistit tuto úrokovou míru, pak je to úroková míra určená na počátku leasingu, jež by nájemce musel akceptovat, kdyby si vypůjčil prostředky pro koupi aktiva na stejně dlouhou dobu a s podobným zajištěním (od banky) (Dvořáková, 2017; Hinke, 2013).

**Ekonomickou životností** je období, v průběhu kterého se očekává ekonomická využitelnost aktiva uživatelem (nebo více), nebo očekávané množství výrobků nebo podobných jednotek, které může jeden nebo více uživatelů získat z konkrétního aktiva.<sup>1</sup>

### 2.1.2 Klasifikace leasingů

Podle IAS 17 leasing může být finanční a operativní, ve standardu je uvedena definice finančního leasingu a pokud ji leasing nesplňuje, jedná se o operativní leasing. Pro vyhodnocení, o jaký leasing se jedná, se vychází z obsahu leasingové smlouvy, a ne z její formy. Při určování typu leasingu se zvolí přístup, který definuje a indikuje finanční leasing. Kvůli nemožnosti dostatečného a správného rozlišení leasingu pomocí jeho definice, se uvádí indikátory, díky nimž je snadněji rozpoznán. Není určeno, kolik z těchto indikátorů musí být splněno pro uznání finančního leasingu. Finanční a operativní leasing je rozdílný ve své ekonomické podstatě i účetním zobrazení (Vašek, 2016).

#### Finanční leasing

Jak uvádí Hinke (2013, s. 55), „*finanční leasing je leasing, který převádí všechna podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva, vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno.*“ U finančního leasingu se vykazuje často významný dlouhodobý závazek z leasingu, a zároveň používané aktivum ve výkazu o finanční pozici (vykázání všech budoucích užitků disponovaných podnikem) kvůli zamezení zkreslení účetních informací. Finanční leasing je tzv. nevypověditelným leasingem. Finanční leasing má povahu dlouhodobého úvěru nebo půjčky (Dvořáková, 2014).

---

<sup>1</sup> ÚŘEDNÍ VĚSTNÍK EVROPSKÉ UNIE. Nařízení komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 [online]. [21. 6. 2017]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101>

Velmi často, především u dlouhodobých pronájmů není jednoduché určit, jestli jde o finanční nebo operativní leasing. Ve standardu jsou uvedeny skutečnosti (indikátory), které slouží ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, a to:

- vlastnictví aktiva se převede na nájemce do konce nájemní doby,
- nájemce má právo odkoupit aktivum za cenu výrazně nižší než bude reálná hodnota po skončení leasingu,
- sjednaná doba leasingu je podstatnou částí použitelnosti aktiva (ekonomické životnosti aktiva), i když vlastnictví nebude převedeno,
- během leasingu nájemce uhradí minimálně reálnou hodnotu pronajatého aktiva (hodnotu aktiva, kterou by uhradil v současné době na trhu při koupi aktiva), na počátku leasingu je současná hodnota minimálních leasingových plateb rovna nebo vyšší než reálná hodnota pronajatého aktiva,
- pronajatá aktiva mají specifický charakter, jen pro konkrétního nájemce jsou bez větších úprav použitelná,
- v případě zrušení leasingu nájemcem, nese nájemce pronajímatelovy ztráty,
- vzniklé zisky nebo ztráty z pohybu reálné hodnoty u zbytkové hodnoty získá nájemce (jen u zaručené zbytkové hodnoty) a
- v dalším období je nájemce schopný pokračovat v leasingu za podstatně nižší nájemné než tržní.

Mimo tyto indikátory je důležitá definice a tedy podstata finančního leasingu, musí být dodržen převod všech užitků a rizik vyplývajících z vlastnictví aktiva, jinak by se nejednalo o finanční leasing (Bohušová, 2008; Dvořáková, 2014).

### **Ocenění a účtování finančního leasingu u pronajímatele**

Pronajímateli u finančního leasingu vzniká pohledávka, jež se oceňuje v reálné hodnotě pronajatého aktiva nájemci (u leasingové společnosti zvyšována o počáteční přímé náklady). Reálná hodnota není většinou příliš odlišná od pořizovací ceny poskytovaného aktiva, pokud by tomu tak nebylo ke dni platnosti leasingu, bylo by potřeba přecenit pronajímané aktivum kvůli zajištění správné hodnoty pohledávky a odvozených úroků.

Hodnota pohledávky se poté zvyšuje o časově příslušný úrok (výpočet pomocí metody efektivní úrokové míry) a snižuje se o přijaté splátky. Veškeré platby přijaté od nájemce se člení na minimální leasingové platby (splátky pohledávky vycházející z leasingu aktiva), podmíněné nájemné, platby za poskytnuté služby a daň z přidané hodnoty nebo jinou

podobnou daň u plátce. Z předchozího výčtu plateb se účtují jen splátky za nájem aktiva jako snížení pohledávky z leasingu a také jako příjem úroků. Každá splátka nájmu (splátka zahrnutá do minimálních leasingových plateb) se rozdělí na úmor pohledávky a úhradu úroku. Podmíněné nájemné a služby se budou účtovat do výnosů společně s vynakládanými náklady ve věcné a časové souvislosti. Daň z přidané hodnoty nebo jiné daně zahrnuté do minimálních leasingových splátek bude zaúčtována jako závazek k příslušnému finančnímu úřadu. Během nájmu se musí pravidelně kontrolovat odhad nezaručené zbytkové ceny, případně její snížení je nutné zaúčtovat.

#### **Pronajímatel by měl zveřejnit:**

- rozdíl hrubých investic do leasingu a současné hodnoty minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni, a pak tento rozdíl členěný podle období do budoucích plateb: budoucí platby splatné do 1 roku, za období od 1 do 5 let, za období delší než 5 let,
- nerealizovaný finanční výnos,
- nezaručenou zbytkovou hodnotu zařazenou do očekávaných užitků pronajímatele,
- kumulované opravné položky vzniklé kvůli nezaplaceným pohledávkám z leasingu po době splatnosti,
- podmíněné nájemné zachycené ve výnosech,
- obecnou charakteristiku významných leasingových smluv.

#### **Ocenění a účtování finančního leasingu u nájemce**

Aktivum i závazek vzniklý z leasingu se ocení v reálné hodnotě toho aktiva (v případě, že je nižší než současná hodnota minimálních leasingových plateb, jinak v současné hodnotě minimálních leasingových plateb) ke dni platnosti leasingové smlouvy. Ke zjištění současné hodnoty minimálních leasingových plateb se využívají minimální leasingové platby, doba leasingu a úroková míra. Minimální leasingové platby jsou stejné způsobem jako u pronajímatele (jen se nezvyšují o nezaručenou zbytkovou hodnotu), doba leasingu je také stejná jako u pronajímatele. Minimální leasingové platby je třeba diskontovat vhodnou úrokovou mírou, a to nejlépe pomocí implicitní úrokové míry leasingu (úrokové míra požadována leasingovou společností za financování). Ne vždy má nájemce přístupné údaje pro výpočet implicitní úrokové míry leasingu od pronajímatele, poté se použije tzv. přírůstková výpůjční úroková míra (Strouhal, 2014).

Aktivum se oceňuje podle ocenění závazku vůči pronajímateli, poté se zvyšuje o vedlejší náklady spojené se sestavením leasingové smlouvy a jiné přímé náklady vzniklé nájemci kvůli uvedení aktiva k používání.

Nájemce uskutečňuje platby v průběhu leasingu podobně jako pronajímatel, skládají se z minimálních leasingových plateb (splátek dlouhodobého závazku vycházející z leasingu aktiva), podmíněného nájemného, plateb hrazených za poskytnuté služby, daně z přidané hodnoty nebo jiné podobné dani. Z těchto plateb jen splátky dlouhodobého závazku vycházející z leasingu aktiva se účtují jako snížení dlouhodobého závazku z leasingu a zaplacení úroků, splátky se člení na úhradu časově příslušného úroku a úmor dlouhodobého závazku.

Podle úrokové míry použité k výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových splátek se určí úrok, a to tedy podle implicitní úrokové míry leasingu, nebo přírůstkové výpůjční úrokové míry. Při ocenění závazku z leasingu v reálné hodnotě najatého aktiva se úroková míra zjistí výpočtem. Úrok v jednotlivých obdobích se vypočte jako násobek úrokové míry a aktuální hodnoty nesplaceného závazku z leasingu během daného období. Podmíněné nájemné a služby se budou účtovat do nákladů, daň z přidané hodnoty se zaúčtuje jako pohledávka k příslušnému finančnímu úřadu.

Aktivum, které je předmětem leasingu, se odpisuje stejně jako jakékoliv jiné aktivum, které podnik vlastní. Toto odpisování podléhá úpravě pravidel určených pro odpisování, která se nacházejí v IAS 16 (Pozemky, budovy a zařízení) nebo v IAS 38 (Nehmotná aktiva). Dle těchto standardů se stanoví i doba použitelnosti aktiva (doba odpisování aktiva). V případě, že doba použitelnosti by byla delší než sjednaná doba leasingu, je pravděpodobný přechod vlastnictví po ukončení leasingu, aktivum by se odpisovalo po celou dobu použitelnosti (tedy doba použitelnosti je delší než doba trvání leasingu). Jinak, když není jistý převod vlastnictví aktiva na nájemce po skončení leasingu, nájemce je nucen odepsat aktivum během doby trvání leasingu, jestliže není delší než doba použitelnosti aktiva (Dvořáková, 2014; Strouhal, 2014).

### **Zveřejňování informací u nájemce**

V souvislosti s finančním leasingem nájemce zveřejňuje

- čistou účetní hodnotu pro každou třídu aktiv k rozvahovému dni,



- rozdíl všech budoucích minimálních leasingových plateb a jejich současnou hodnotou, a pak tento rozdíl členěný podle období do budoucích plateb: budoucí platby splatné do 1 roku, za období od 1 do 5 let, za období delší než 5 let,
- podmíněné nájemné vykazované v nákladech daného období,
- celkovou hodnotu budoucích očekávaných minimálních leasingových plateb, které nájemce získá z nevypověditelného subleasingu,
- náklady běžného období jako nájemné a podnájem se zvlášť vykázanými minimálními leasingovými platbami, celkovými náklady z podmíněného nájemného a náklady z podnájmů a
- obecnou charakteristiku významných nájemních smluv obsahující hlavně tyto informace: popis způsobu určujícím hodnoty podmíněného nájemného, termín možného obnovení leasingu nebo odkupu aktiva a různá omezení určená v leasingových smlouvách (Bohušová, 2008; Dvořáková, 2014).

### **Operativní leasing**

Operativní leasing se liší od finančního tím, že nepřevádí veškerá rizika a ekonomické užitky z vlastnictví aktiva, je to vlastně poskytovaná služba.<sup>2</sup> V IAS 17 není operativní leasing definován, je určen negativním způsobem k definici finančního leasingu.

### **Operativní leasing u pronajímatele**

Pronajímatel eviduje stále pronajaté aktivum stále jako jeho aktivum (vykazuje ve výkazu o finanční pozici) a odpisuje jej stejně jako ostatní veškerá aktiva v souladu s IAS 16 a IAS 38. Pronajímatel zveřejňuje informace o pronajatém aktivu stejným způsobem jako ostatní používaná aktiva.

Vzniklý výnos z pronajímaného aktiva se u pronajímatele zaznamenává rovnoměrně během doby nájmu (kromě výnosů jako pojištění a údržby), i když nájemce související platby rovnoměrně neplatí (u nerovnoměrných plateb se využívá časové rozlišování příjmů). Pokud existuje jiná metoda zobrazující věrněji skutečnost, pak se taková použije.

Vynakládané náklady pronajímatelem v rámci pronajímaného aktiva se člení na:

- výchozí přímé náklady vynaložené na počátku pronájmu (nutné časově rozlišit),

---

<sup>2</sup>ÚŘEDNÍ VĚSTNÍK EVROPSKÉ UNIE. Nařízení komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 [online]. [21. 6. 2017]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101>

- náklady vztahující se k poskytování služeb nebo úlev pro nájemce kvůli uzavření nájemní smlouvy a
- běžné, opakované náklady na pronajaté aktivum v průběhu nájmu (údržba, odpisy).

Výchozí přímé náklady zvyšují účetní hodnotu aktiva a rozpouštějí se do nákladů lineárně nebo jinou metodou, a to podle použité metody pro umístění výnosů do výsledku hospodaření jednotlivých účetních období. Náklady vztahující se k poskytování úlev a jiných pobídek k uzavření leasingové smlouvy se časově rozlišují a snižují výnosy v průběhu leasingu (lineárně nebo dle metody alokující výnosy), považují se za obchodní slevy. Tyto náklady jsou upraveny v interpretaci SIC 15 – Operativní leasingy – pobídky. Běžně se opakující náklady vynaložené na pronajatý majetek se účtují do nákladů v obdobích, kdy vznikly.

### **Zveřejňování informací o operativním leasingu u pronajímatele**

U operativního leasingu může také nastat situace, že se jedná o nevypověditelný leasing. Pak tedy vzniká dlouhodobá pohledávka a pronajímatel by ji měl zveřejnit. Při dlouhodobých leasingových smlouvách je rozdíl mezi operativním a finančním leasingem velmi malý.

Pronajímatel by měl zveřejnit

- budoucí minimální platby z nevypověditelného operativního leasingu rozdělené na budoucí příjmy splatné do 1 roku, za období od 1 do 5 let, za období delší než 5 let,
- celkový výnos z podmíněného nájemného a
- obecný popis nájemních smluv.<sup>3</sup>

### **Operativní leasing u nájemce**

Pronajaté a využívané aktivum nájemce nezahrnuje ve svých aktivech. Leasingové platby se zobrazí v jeho nákladech a budou vykazovány lineárně v nákladech v průběhu celé doby leasingu nebo pomocí jiného vhodnějšího modelu systematického rozvržení využívání užitků z najatého majetku.

---

<sup>3</sup>ÚŘEDNÍ VĚSTNÍK EVROPSKÉ UNIE. Nařízení komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 [online]. [21. 6. 2017]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101>

Při poskytnutí pronajímatelem nájemci nějaké výhody v souvislosti s leasingovou smlouvou (pobídky nebo stimulační) se bude tato přijatá výhoda časově rozlišovat a rovnoměrně bude snižovat náklady na nájemné v průběhu nájmu (nebo pomocí jiného modelu použitého u umístění hodnoty přijatých pobídek do nákladů).

### **Zveřejňování informací o operativním leasingu u nájemce**

U nevypověditelných leasingových smluv vzniká a zachycuje se do účetnictví nájemce závazek, jenž bude muset zaplatit. V souvislosti s operativním leasingem nájemce zveřejňuje:

- budoucí minimální platby z nevypověditelného operativního leasingu rozdělené na budoucí příjmy splatné do 1 roku, za období od 1 do 5 let, za období delší než 5 let,
- minimální leasingové platby z nevypověditelných subleasingů, které nájemce získá v budoucnu z poskytnutých podnájmů,
- náklady běžného období jako nájemné a podnájem se zvlášť vykázanými minimálními leasingovými platbami, celkovými náklady z podmíněného nájemného a náklady z podnájmů a
- obecnou charakteristiku významných nájemních smluv obsahující hlavně tyto informace: popis způsobu určujícím hodnoty podmíněného nájemného, termín možného obnovení leasingu nebo odkupu aktiva a různá omezení v leasingových smlouvách.

Zveřejnění povinných částí leasingových smluv je podobné pro finanční, a zároveň pro operativní leasing. U obou typů leasingů vznikají podobná rizika společně se vznikem závazků (Bohušová, 2008; Dvořáková, 2014).

## **2.2 Leasing z pohledu IFRS 16 Leasingy**

Standard IFRS 16 – Leasingy byl vydán Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) 13. ledna 2016 s datem účinnosti 1. ledna 2019 (přípustná i dřívější aplikace, pokud je zároveň implementován standard IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky). IFRS 16 Leasingy nahrazuje IAS 17 Leasingy, Interpretaci SIC 15 Operativní leasingy – pobídky, Interpretaci SIC 27 Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu a Interpretaci IFRIC 4 Určení, zda smlouva obsahuje leasing. IFRS 16 se připravoval již od roku 2006, IASB spolupracovala s Radou pro vydávání standardů finančního účetnictví v USA (FASB). Důvodem pro tento nový standard bylo špatné rozlišení finančního a operativního leasingu

v IAS 17, především dlouhodobých leasingů uzavíraných nevypověditelnými smlouvami.<sup>4</sup> Dlouhodobý operativní leasing u nájemce nebyl vykazován ve výkazu o finanční pozici, a tedy mohlo docházet ke zkreslení jeho finanční situace. Toto zkreslení mohlo být využíváno, hlavním cílem standardu IFRS 16 je zachycení všech aktiv a závazků vyplývajících z nájemních smluv a poskytnutí informací. Mění se pravidla především pro nájemce u vykazování a účtování leasingu, pro pronajímatele zůstává úprava dle IAS 17 (Vašek, 2016). IFRS 16 je velmi spjatý se standardem IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky, oba standardy jsou i ve shodě s Koncepčním rámcem IFRS, kromě opcí na prodloužení doby nájmu.

Za předmět účetního zobrazení se považuje jen jedna leasingová smlouva nebo i portfolio leasingových smluv s podobnými charakteristikami, jestliže se v důsledku toho účetní výkazy nebudou významně lišit od výkazů s využitím individuálního pojetí jednotlivých smluv. V případě sjednání více smluv ve stejném období se stejnou osobou (nebo spřízněnou stranou) a leasingové smlouvy, které byly uzavřeny v rámci celkové smlouvy, nelze posoudit samostatně, nebo hodnota domluvené úhrady ve smlouvě je závislá na cenách a dodávkách ve zbytku smluv, nebo práva určená v různých leasingových smlouvách jsou součástí jedné samostatné leasingové komponenty, pak účetní jednotka musí tyto smlouvy sloučit. Toto sledování závislých smluv jako celku v IAS 17 nebyl upraven.

Když z práva k užívání identifikovaného aktiva vzniká účetní jednotce užitek samostatně, nezávisle na jiném identifikovaném aktivu uvedeného v leasingové smlouvě, jedná se o samostatnou komponentu. Celková úhrada sjednaná v leasingové smlouvě se poté musí rozdělit dle odhadu na každou leasingovou komponentu tak, jak by byla pořízena samostatně (zjištění na základě cenové nabídky od pronajímatele nebo cen podobných dodávek, pokud nejsou dostupné, tak dle odhadu pomocí maximálního využití významných informací z trhu). Prostřednictvím rozložení leasingové smlouvy lze i oceňovat komponenty samostatně. Taková možnost rozložení sloučených leasingových smluv je také nová oproti IAS 17.<sup>5</sup>

Nájemce musí oddělit související části smlouvy s leasingem od nesouvisejících částí s leasingem. Každá část související s leasingem se účtuje samostatně, za takovou část se považuje v případě, že využívaný předmět leasingu nájemcem samostatně nebo s jinými

---

<sup>4</sup>IFRS FOUNDATION. IFRS 16 Leases [online]. [15. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/>

<sup>5</sup>DVOŘÁKOVÁ, Dana. IFRS 16 Leasingy [online]. [22. 6. 2017]. Dostupné z: <file:///D:/stazene/Dvo%C5%99%C3%A1kov%C3%A1%20IFRS%2016.pdf>

zdroji (ty, které má k dispozici), nebo jestliže předmět leasingu není hodně závislý a propojený s ostatními aktivy ve smlouvě. Existuje možnost neoddělování těchto částí ve smlouvě, způsobí to vyšší vykázaná aktiva a závazky, jedná se o zjednodušený přístup u nájemce.

Dále podle IFRS 16 je nyní možnost zahrnout do nevypověditelné doby i opce na pokračování nebo předčasné ukončení leasingu, jestliže bude pravděpodobné jejich využití kvůli hlavně ekonomickým faktorům.

Pro správný výklad mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS 16 jsou také jako u IAS 17 definovány pojmy, většina je shodná s původním standardem, některé se změnily a jiné jsou nově přidány. **Den zahájení leasingu** má stejný význam, jen je definován pomocí jiné terminologie, je označován jako den, ve kterém pronajímatel dá k dispozici podkladové aktivum nájemci k používání.

Minimální leasingové splátky jsou nahrazeny **leasingovými platbami**, ty budou rozebrány u ocenění závazku níže. Místo pojmu aktivum se nyní používá **podkladové aktivum**, jedná se stále o předmět leasingu.

**Variabilními leasingovými platbami** se rozumí část plateb měnících se kvůli změnám skutečností nebo okolností po dni zahájení (kromě změn souvisejících s plynutím času), které nájemce odvádí pronajímateli za právo k užívání podkladového aktiva v průběhu doby leasingu. **Pevnými platbami** jsou platby hrazené za právo k užívání podkladového aktiva v průběhu doby leasingu nájemcem pronajímateli kromě variabilních leasingových plateb.

**Za operativní leasing** (jen z pohledu pronajímatele) se považuje leasing, jenž nepřevádí všechna rizika a užitky plynoucí z vlastnictví podkladového aktiva.

Poté **subleasing** vzniká v případě, kdy nájemce dále pronajímá podkladové aktivum jiné třetí straně, a prvotní leasingový vztah mezi nájemcem a pronajímatelem je stále platný.

**Dobou trvání leasingu** je nevypověditelná doba, během které nájemce má právo k užívání podkladového aktiva, a zároveň s obdobím, se kterým se pojí opce na prodloužení leasingu, když je dostatečně jisté uplatnění této opce nájemcem. A dále i období, se kterým souvisí opce na ukončení leasingu, jestliže je dostatečně jisté neuplatnění této opce nájemcem.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup>ÚŘEDNÍ VĚSTNÍK EVROPSKÉ UNIE. Nařízení komise (EU) 2017/1986 ze dne 31. října 2017 [online]. [20. 1. 2018]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017R1986&qid=1511950577696&from=CS>

### 2.2.1 Identifikace aktiva

Tento standard upravuje všechny leasingy společně s pronájmem práva k užívání v souvislosti subleasingu, u leasingu jiných nehmotných aktiv je možnost uplatnění IFRS 16. Leasing je smlouvou nebo v ní je obsažen, jestliže vzniká touto smlouvou právo kontroly nad používáním (užitky) identifikovaného aktiva za protiplnění v určitém časovém období. Pod pojmem kontrola se rozumí právo nabytí všech ekonomických přínosů z používání identifikovaného aktiva a právo řídit užívání tohoto aktiva. Tímto modelem kontroly a stanovení pojmu identifikované aktivum odděluje leasingy od smluv o poskytování služeb, toto odlišení je velmi detailně formulováno a přínosné oproti standardu IAS 17.<sup>7</sup> Pokud je v leasingových smlouvách limitován rozsah užití aktiva, a to významně vůči celkové kapacitě aktiva, jedná se o službu (odporuje to definici, že nájemce má právo nabytí všech ekonomických přínosů). Právo řídit užívání aktiva znamená, že nájemce má právo rozhodovat o účelu a způsobu používání aktiva po dobu leasingu (v IAS 17 tento pojem neuveden). Pokud nájemce má právo rozhodovat o účelu užívání identifikovaného aktiva, znamená to, že má právo změnit typ, dobu, místo, množství vznikajících produktů prostřednictvím daného aktiva, a jestli se budou dané produkty vůbec vyrábět. Dále také účel užívání aktiva může být dán předem, a to tak, že nájemce má právo aktivum užívat bez příkazů pronajímatele o změně způsobu užívání v průběhu leasingu, nebo nájemce navrhl design aktiva (nebo části), který předurčil způsob užívání aktiva během doby leasingu (Krupová, 2017). Je nutností, aby se leasingová smlouva vždy týkala konkrétního, přesně vymezeného aktiva. Účetní jednotka na počátku leasingu musí stanovit, jestli se jedná o leasing podle výše uvedené definice, a poté při úpravách smluvních podmínek.<sup>8</sup> Leasing je v podstatě to, co nájem, a nová pravidla zahrnují i nájem nebytových prostor, což se dotkne mnoha účetních jednotek. Na začátku kvůli rozhodnutí, zda se jedná o leasing, je tedy důležité určit, jestli předmět leasingu je identifikovaným aktivem, viz Obr. 2.1. Aktiva jsou identifikovaná, jestliže jsou určena ve smlouvě.

Nově je uveden pojem - podstatné substituční právo, toto právo je podstatné, pokud nájemce výměně nemůže zabránit během leasingu, a pronajímateli by vznikl ekonomický prospěch. Pronajímatel v tomto případě má zákaz vyměnit aktivum za jiné. Výměna aktiva

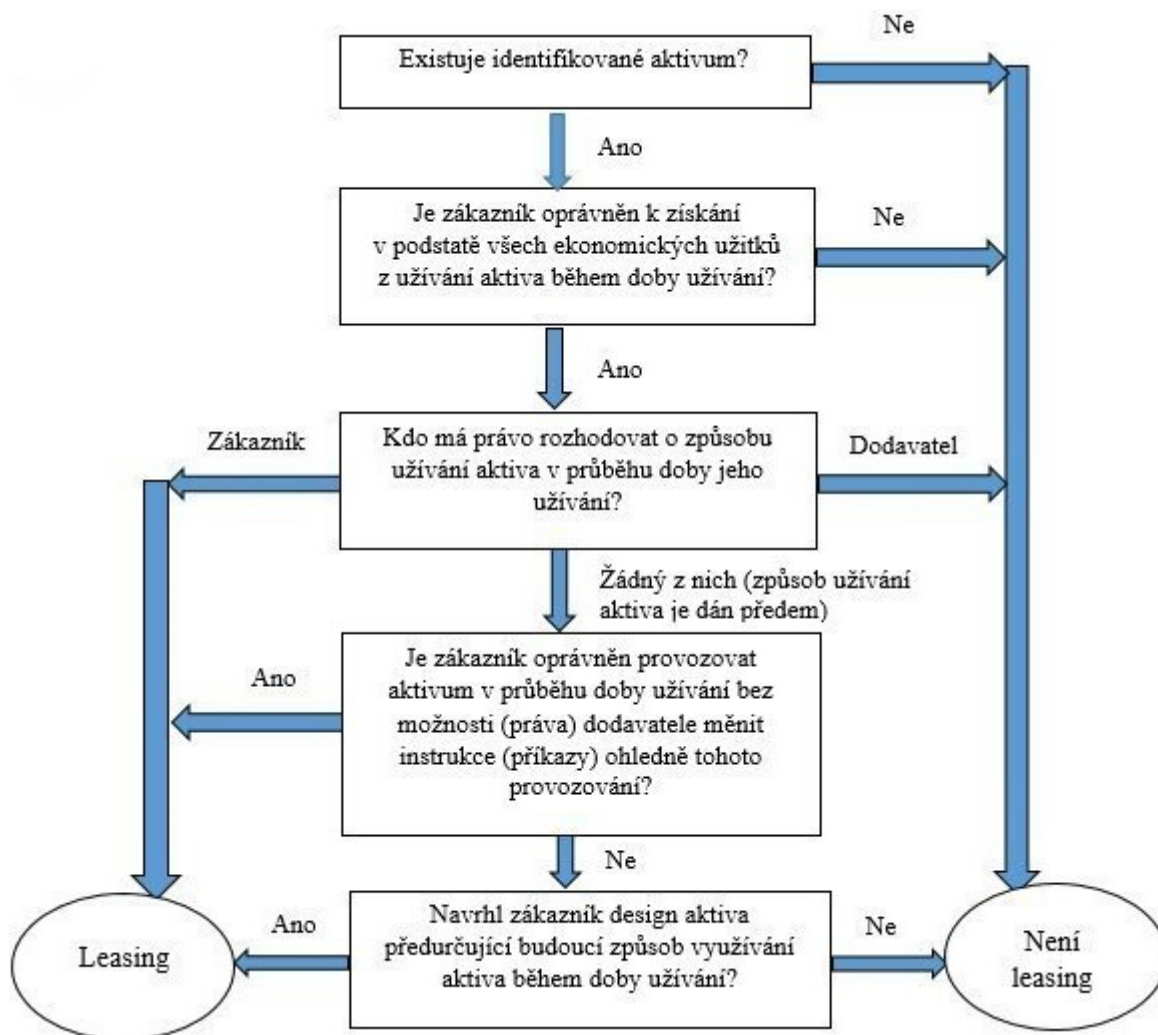
---

<sup>7</sup>DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. Vzorová účetní závěrka podle IFRS přijatých pro použití v EU 2016 [online]. [12. 4. 2017]. Dostupné z: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/Vzorova\\_ucetni\\_zaverka\\_podle\\_IFRS\\_schvalenych\\_pro\\_pouziti\\_v\\_EU\\_2016.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/Vzorova_ucetni_zaverka_podle_IFRS_schvalenych_pro_pouziti_v_EU_2016.pdf)

<sup>8</sup>DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. Účetní novinky březen 2016 [online]. [12. 4. 2017]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1603>

z důvodu poruchy nebo potřebné opravy a dále pokud nájemce nemůže prokázat, že se jedná o podstatné substituční právo, tak tyto případy nespádají pod podstatnou substituci.

Obr. 2.1 Obecný postup pro určení leasingu



Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořáková (2017)

## 2.2.2 Oceňování leasingu u nájemce

Novela současného standardu IAS 17 přinesla mnoho změn, nejvýrazněji pro nájemce, nyní bude přiblížena jedna významná změna - oceňování u nájemce. Nájemci uzavřením leasingu vzniká právo k užívání najatého aktiva a závazek z leasingu, proto tato podkapitola se bude zaměřovat na oceňování tohoto práva a závazku.

### Právo k užívání aktiva – ocenění

Ke dni zahájení leasingu pořizovací cena práva k užívání musí obsahovat hodnotu počátečního ocenění závazku z leasingu, všechny leasingové platby dohodnuté s pronajímatelem (již zaplacené v den zahájení leasingu a snížené o leasingové pobídky),

všechny počáteční přímé náklady nájemce, náklady potřebné k uvedení aktiva do používání a odhad nákladů vzniklých nájemci v rámci demontáže, odstranění daného aktiva, rekultivace plochy (kde se nachází aktivum) nebo znovuuvedení daného aktiva do příslušného stavu (náklady na úpravu a obnovu aktiva, kromě nákladů vzniklých k vytvoření zásob). V IFRS 16 tedy nově jsou podrobně specifikovány vedlejší pořizovací náklady. Posléze nájemce oceňuje právo k užívání aktiva pomocí modelu historických cen (využívání aktiva ke své činnosti), nákladového modelu nebo nově pomocí modelu přecenění podle IAS 16 a IAS 40 (pokud nájemce používá model reálné hodnoty pro svá dlouhodobá aktiva nebo investice do nemovitostí).

### **Závazek z leasingu – ocenění**

Ke dni zahájení leasingu závazek je oceňován současnou hodnotou budoucích leasingových plateb (jež nebyly uhrazeny ke dni zahájení leasingu), která je diskontovaná implicitní úrokovou mírou leasingu, při nemožnosti určení implicitní leasingové sazby se diskontuje přírůstkovou výpůjční úrokovou mírou. Definice implicitní a přírůstkové úrokové míry jsou stejné s definicemi v IAS 17. Rozdílný je výpočet hodnoty leasingového závazku, kdy nájemce nemá povinnost při použití přírůstkové úrokové míry porovnat současnou hodnotu leasingových plateb s reálnou hodnotou práva leasingu. Nájemce si sestaví umořovací tabulku. Leasingové platby jsou tvořeny fixními platbami sníženými o pohledávky leasingových pobídek vůči pronajímateli, variabilními leasingovými platbami (podmíněné nájemné, odvíjející se od stanoveného indexu nebo sazby ke dni zahájení leasingu), odhadnutými částkami plynoucích ze zaručené zbytkové hodnoty, jistou realizační cenou kupní opce a úhradami pokut kvůli ukončení leasingu. Oproti IAS 17 zahrnují navíc variabilní leasingové platby a úhrady pokut v důsledku realizace opce na ukončení leasingu, je zvýšena míra odhadů, ale zároveň vzniká možnost kapitalizace smluv. Pokud se variabilní platby nezahrnují do výpočtu závazku, a nejsou již obsažena v hodnotě jiného aktiva, zachytí se do nákladů. Do nákladů se zaúčtují, jestliže variabilní platby nejsou závislé na tržních indexech nebo proměnných (nespadají do ocenění aktiva a závazku). Standard IAS 17 používal pojem minimální leasingová platba, která nezahrnovala fixní platby, tedy nepatřily do ocenění aktiva a závazku u dříve finančního leasingu. Nyní už se fixní platby zahrnují do jejich ocenění, například se jedná o pojistné, daně z nemovitostí nebo administrativní náklady. Následně je závazek zvyšován o časově příslušný nevyplacený úrok (výpočet dle implicitní úrokové míry leasingu nebo přírůstkové úrokové míry) a snížen o uskutečněné leasingové platby, poté je nutné přecenění jeho účetní hodnoty. Úroky ze závazku se zachytí



do nákladů. IFRS 16 dále určil povinnost přecenění závazku z leasingu při významné změně (bez ovlivnění nájemcem) a případy, kdy se má využívat původní úroková míra a kdy upravená úroková míra.<sup>9</sup>

### 2.2.3 Vykazování leasingu u nájemce

Pro vykázání leasingu ve výkazu o finanční pozici je stanoven jediný účetní model, v den zahájení leasingu nájemce bude vykazovat právo k užívání aktiva a závazek z leasingu. Nájemce již neklasifikuje leasing jako finanční nebo operativní, nyní bude celkově leasing zachycován obdobně jako finanční leasing podle IAS 17.<sup>10</sup>

Ve výkazu o finanční pozici se tedy vykazují práva k užívání identifikovaného aktiva ve zvláštní položce nebo u aktiv, kde by bylo identifikované aktivum zařazeno, kdyby bylo ve vlastnictví (jeho hodnotu by pak nájemce musel uvést v komentáři u každé položky). Závazky z leasingu se vykazují obdobně jako práva k užívání, a to buď odděleně od zbytku závazků, nebo společně ale s dodatečným popisem v komentáři o těchto položkách. Do výkazu o úplném výsledku se zaznamenávají nákladové úroky vzniklé ze závazku z leasingu (finanční náklady) a odpisy z práva k užívání aktiva. Také do výkazu o peněžních tocích se to projeví, a to hotovostními splátkami leasingového závazku (finanční činnost), hotovostními platbami úroků vzniklých z leasingového závazku (v souladu s IAS 7, finanční nebo provozní činnost) a splátkami krátkodobých leasingů, leasingů s nízkou hodnotou a variabilními leasingovými splátkami (nezahrnutých do ocenění závazku, provozní činnost).<sup>11</sup> V případě, že dochází k přecenění práv k užívání identifikovaných aktiv na reálnou hodnotu, musí se to zaznamenat do komentáře (potřebné informace podle IAS 16). Pokud účetní jednotka nevykazuje informace o krátkodobých nájmech a nájmech s nízkou hodnotou, je povinnost to také uvést do komentáře.

Standard IFRS 16 nejvíce ovlivní čistý zisk nájemce, protože souhrn nákladů bude vykázán na počátku leasingu (vyšší úrokové náklady), podle IAS 17 u operativního leasingu se náklady většinou vykazovaly lineárně během leasingu.

---

<sup>9</sup>DVOŘÁKOVÁ, Dana. IFRS 16 Leasingy [online]. 2016. [22. 6. 2017]. Dostupné z: <file:///D:/stazene/Dvo%C5%99%C3%A1kov%C3%A1%20IFRS%2016.pdf>

<sup>10</sup>FUČÍK & PARTNEŘI, s.r.o. Nový standard IFRS 16 *Leasingy* [online]. [12. 4. 2017]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/novy-standard-ifs-16-leasingy/>

<sup>11</sup>SACARIN, Marian. IFRS 16 „Leases“ – consequences on the financial statements and financial indicators. In. Audit Financiar, vol. XV [online]. ISSN on-line: 1844-8801. Dostupné z: [http://revista.cafr.ro/temp/Article\\_9532.pdf](http://revista.cafr.ro/temp/Article_9532.pdf)

## Výjimky u vykazování

Leasingy s dobou leasingu 12 měsíců nebo méně (**krátkodobé leasingy**), jejichž součástí není kupní opce, mohou účtovat a vykazovat leasingové platby jako náklady lineárně v průběhu leasingu. Takto se může rozhodnout účetní jednotka, ale musí to provést pro celou třídu aktiv. U leasingů, kde nově pronajaté **aktivum** má **nízkou hodnotu** se leasingové platby také mohou účtovat a vykazovat jako náklady lineárně (nebo dle očekávaného vývoje výnosů) během leasingu, ale toto rozhodnutí se provádí samostatně. Nájemce při určování, zda se jedná o aktivum nízké hodnoty, musí zvážit, jestli tato aktiva by měla nízkou hodnotu i jako nová. Toto rozhodnutí pak platí pro celou třídu aktiv bez ohledu, jak významný bude celkový leasing těchto aktiv. Aktivum nízké hodnoty musí být využíváno samostatně a nesmí být hodně závislý nebo propojený s jinými aktivy. V žádném případě nesmí být za aktivum nízké hodnoty považovány automobily (Krupová, 2017).

### 2.2.4 Vykazování leasingu u pronajímatele

Požadavky na účtování u pronajímatele stanovené ve standardu IAS 17 jsou v podstatě zachovány. U finančního leasingu pronajímatel ke dni zahájení vykáže ve výkazu o finanční pozici pronajímaná aktiva a zaúčtuje jako pohledávku v hodnotě čisté investice do leasingu. Dále pronajímatel vykazuje vzniklé finanční výnosy z leasingu. U operativního leasingu vykazuje leasingové splátky jako výnosy lineárně nebo jinou metodou. Společně s leasingovými splátkami pronajímatel vykazuje pronajímaná aktiva do výkazu o finanční pozici.<sup>12</sup>

### 2.2.5 Zveřejňování u nájemce

Nájemce bude mít povinnost zveřejňovat informace o svém leasingu v příloze k účetní závěrce (v samostatné poznámce), pokud by nebyly uváděny v jiné části účetní závěrky, poté stačí uvést jen odkaz na ně. Nájemce bude muset zveřejnit za účetní období výši odpisů aktiv z práva k užívání (podle třídy předmětu leasingu), úrokové náklady z leasingových závazků, náklady související s krátkodobými leasingy delší než 1 měsíc, náklady spojené s leasingy aktiv s nízkou hodnotou (mimo ty, které jsou krátkodobými leasingy), náklady z variabilních leasingových plateb nezahrnutých do oceňování závazků z leasingu, výnosy ze subleasingu, celkový peněžní odliv peněžních prostředků na leasingy, přírůstky aktiv z práva k užívání, zisky a ztráty ze zpětného leasingu a prodeje a účetní hodnotu práv k užívání podkladových

---

<sup>12</sup>DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. Účetní novinky březen 2016 [online]. [12. 4. 2017]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1603>

aktiv na konci účetního období podle tříd jednotlivých aktiv. Navíc bude muset nájemce zveřejňovat kvalitativní a kvantitativní informace o leasingových závazcích, s cílem poskytnout uživatelům účetní závěrky podklady k posouzení finanční pozice, výkonnosti a peněžní toky nájemce.<sup>13</sup>

## 2.2.6 Dopady nového standardu

Standardem IFRS 16 nevznikly významné změny na požadavky v účetnictví pronajímatelů, proto tato část kapitoly bude zaměřena spíše na dopady na nájemce. Jednou ze základních změn je změna definice leasingu, jak bylo uvedeno již dříve, tím vzniká možnost, že některé leasingové smlouvy splňující definici podle standardu IAS 17, nemusí splňovat definici leasingu podle IFRS 16. V opačném případě není moc pravděpodobné, že leasingové smlouvy nenaplnující definici dle IAS 17, by byly zhodnoceny jako leasing dle IFRS 16. U prvního použití standardu IFRS 16 mají účetní jednotky možnost využití výjimky, že nemusí znovu posuzovat již uzavřené leasingové smlouvy, které jsou v souladu definice podle IAS 17. U smluv určených k používání těžebních zařízení, pozemků a budov, které často byly leasingového charakteru, jenž nebyl upravován podle IAS 17, nyní IFRS 16 upravuje, a tedy spadají do jeho působnosti.

Dalším výrazným rozdílem je, že IFRS 16 požaduje, aby účetní jednotka vykazovala pouze hodnoty, u kterých se očekává, že se uhradí jako součást zbývajících záruční hodnoty. IAS 17 požadoval maximální hodnotu záruk. Dále bude třeba zveřejňovat více informací oproti požadavkům dle IAS 17, získávání a zpracovávání potřebných informací bude časově obtížnější.<sup>14</sup>

Nejvíce se změna pravidel leasingu promítne ve zvýšení aktiv a závazků u takových účetních jednotek, které mají velké množství operativních leasingů, tedy leasingů dosud nevykazovaných ve výkazu o finanční pozici. Nejzávažnější zkreslování vznikalo u dlouhodobých leasingů sjednávaných s nevypověditelným charakterem, které ale byly klasifikovány jako operativní leasingy. Některé účetní jednotky si tímto mohly i účelově nastavovat podmínky, aby se jednalo o operativní leasing, a tím si zlepšovat finanční situaci (snižováním dluhů). Dále se sníží vlastní kapitál rychlejším snižováním zůstatkové hodnoty leasingových aktiv kvůli lineárním odpisům oproti pomalejšímu klesání zůstatkové hodnoty

---

<sup>13</sup>ÚŘEDNÍ VĚSTNÍK EVROPSKÉ UNIE. Nařízení komise (EU) 2017/1986 ze dne 31. října 2017. [online]. [20. 1. 2018]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017R1986&qid=1511950577696&from=CS>

<sup>14</sup>DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. Účetní novinky duben 2016 [online]. [12. 4. 2017]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1604>

leasingových závazků (klesání bude pomalejší z důvodu vznikajících úroků). Lineární náklady operativního leasingu jsou nahrazeny odpisy leasingového aktiva (stále ve stejné výši) a úrokovými náklady z leasingového závazku (postupně se snižuje se zaplacením leasingových splátek).<sup>15</sup>

Pomocí věrnějšího zobrazení aktiv a závazků účetní jednotky budou výkazy srovnatelnější mezi účetními jednotkami, které mají aktiva financována prostřednictvím leasingu a které přes finanční výpomoci. Dopad to bude mít především na finanční ukazatele nárůstem závazků a aktiv.<sup>16</sup>

Mezi další dopady lze zařadit možné změny systémů a procesů účetní jednotky, daňové dopady, odměny managementu a implementací vzniklé náklady.

### **2.2.7 Přístupy k přechodu na nový standard**

Pro shrnutí standard IFRS 16 ukládá povinnost vykazovat aktiva a závazky z finančních, nově i z operativních leasingů u nájemce ve výkazu o finanční pozici. U finančních leasingů tedy nedochází k tak velké změně, ovšem některé změny se jich také dotknou, a to především u plateb zahrnujících se do ocenění aktiva a závazku. Standard IFRS 16 umožňuje dva způsoby přístupů k implementaci těchto změn – plný retrospektivní a modifikovaný retrospektivní přístup. Pro všechny leasingy se musí použít stejný přístup.

#### **Plný retrospektivní přístup**

U tohoto přístupu je zapotřebí upravit veškerá období, která se zahrnují do srovnávacích výkazů. Tato možnost vychází z požadavků standardu IAS 8 Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby. Všechny leasingy budou vykázány ve všech obdobích, jako kdyby byly vykazovány v souladu s IFRS 16 od počátku. Kvůli větší pracnosti a nákladovosti tento přístup zřejmě nebude moc využíván. Závazek z leasingu je diskontován úrokovou mírou k datu přechodu.

#### **Modifikovaný retrospektivní přístup**

K datu prvního začlenění změn podle IFRS 16 se aktiva a závazky plynoucí z dříve finančních leasingů vykážou v nezměněné výši. Aktiva a závazky z dříve operativních

---

<sup>15</sup> INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. IFRS 16 Effects analysis. [online]. [18. 6. 2017]. Dostupné z: [http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS\\_16\\_effects\\_analysis.pdf](http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_effects_analysis.pdf)

<sup>16</sup> HUČÍKOVÁ, Julie. *Vykazování leasingu dle IFRS* [online]. Diplomová práce 2016 VŠE v Praze. 2016. [12. 4. 2017]. Dostupné z: <http://cafin.cz/wp-content/uploads/2016/07/Vykazov%C3%A1n%C3%AD-Leasingu-dle-IFRS.pdf>

leasingů se budou vykazovat ve výkazu o finanční pozici nájemce k okamžiku první aplikace IFRS 16, vzniklý rozdíl z ocenění bude součástí nerozdělených zisků minulých let. Srovnávací období není potřeba upravovat. Současnou hodnotou nesplacených leasingových splátek, které jsou diskontovány přírůstkovou úrokovou mírou nájemce k datu přechodu, se ocení závazky z leasingu. U ocenění práv k užívání aktiv si může nájemce vybrat mezi účetní hodnotou a hodnou závazku z leasingu opraveného o náklady příštích, které se vykazaly ve výkazu o finanční pozici před přechodem na IFRS 16 ve vztahu k leasingu. Účetní hodnota odpovídá hodnotě vypočtené za předpokladu, že se podle IFRS 16 postupuje od počátku leasingu, ale diskontuje se přírůstkovou úrokovou mírou nájemce k datu přechodu (Krupová, 2017).

### **2.3 Zásadní odlišnosti leasingu oproti ČÚL**

Pro leasingy podle české účetní legislativy neexistuje předpis, který by zahrnoval celkovou problematiku leasingu, úprava leasingu vychází i z daňové legislativy a má přednost forma nad obsahem. Leasing je obsažen v některých ustanoveních občanského zákoníku, zákona o daních z příjmů, zákona o DPH, ale také zákona o účetnictví a některých ČÚS. V porovnání s úpravou dle IAS 17 i IFRS 16, která se vztahuje na všechny leasingy, je komplexním účetním předpisem určující cíl, definice pojmů, klasifikaci, účtování obou typů leasingu společně s uvedenými příklady, a dále požadavky na zveřejnění.

Velmi se odlišuje úprava zachycení a vykázání finančního leasingu ve standardu IAS 17 i operativního leasingu v IFRS 16 oproti české právní úpravě. IFRS nepřipouští způsob financování mimo rozvahu, které je využíváno v rámci účtování finančního i operativního leasingu dle české legislativy. Úprava pravidel leasingu z pohledu české účetní legislativy je kritizována, neboť umožňuje zkreslování finanční situace podniku, tudíž výkazů, což se projeví i v oblasti zadluženosti podniku. Během doby trvání leasingové smlouvy předmět leasingu (operativního i finančního) se uvádí v aktivech v rozvaze a účtuje se o jeho odpisech pouze u vlastníka (poskytovatele). Uživatel předmět leasingu pouze zaeviduje do podrozvahové evidence s vlastní volbou a pojmenováním účtů pro zobrazení skutečnosti. Tedy majetek získaný prostřednictvím finančního i operativního leasingu je zobrazen jako užívání najatého majetku v podrozvahové evidenci, a zároveň i jako dlouhodobý závazek. Úplaty za užívání předmětu leasingu vstupují do nákladů jako daňově uznatelný náklad (u finančního leasingu za splnění podmínky dle § 24 ZDP, tedy doba leasingu musí trvat minimálně jako doba odpisování a kupní cena předmětu leasingu nesmí být vyšší než zůstatková cena při rovnoměrném odpisování dle zákona a předmět leasingu musí být vložen

do obchodního majetku nájemce po skončení leasingu) (Brychta & kolektiv, 2016; Hinke, Bárková, Hruška, 2016; Mrkosová, 2017).

### **3 Analýza dopadů změn ve vybrané obchodní společnosti**

Pro analýzu dopadů změn v pravidlech IFRS pro leasingy bude posuzována obchodní společnost s ručením omezeným se sídlem v České republice. Kvůli poskytnutí důvěrných informací nebude v této diplomové práci uváděn její název a zaměření, proto dále bude označována jako Společnost XY, s.r.o. V této kapitole budou vybrány 3 typy operativních leasingových smluv, které budou řešeny z pohledu IAS 17 a IFRS 16. Bude se jednat o leasingovou smlouvu k motorovému vozidlu, k multifunkční tiskárně a ke skladovým prostorám. Kvůli přístupnosti nejaktuálnější účetní závěrky, a to za rok 2016, bude se i následná analýza dopadů změn ve výkazech řešit ve výkazech roku 2016. Pro omezené možnosti této práce a pro pravděpodobnější využívání v praxi se bude využívat v této kapitole modifikovaný retrospektivní přístup. Tabulky z této kapitoly jsou zpracovávány v Microsoft Excelu.

#### **3.1 Leasingová smlouva na osobní automobil**

Předmětem leasingové smlouvy je osobní motorové vozidlo Volkswagen Passat 2.0TDI140 HL 4M DSG společně s objednanou výbavou s ceníkovou cenou 794 958, 68 Kč (bez DPH), jež si nájemce najal na 48 měsíců dne 15. 10. 2015, smlouva je účinná termínem dodání, a to 22. 1. 2016. Nájemce má možnost si leasing poté prodloužit o maximálně dalších 12 měsíců. Měsíční výše nájemného činí 9 663, 94 Kč (bez DPH), hrazené vždy na konci každého měsíce (30 dní ode dne vystavení faktury, a to vždy k 1. dni dílčího období kromě prvního dílčího období, kdy faktura bude poměrově vystavena k poslednímu dni dílčího období). Platby zahrnují povinné ručení, havarijní pojištění, pojištění sedadel, skel, údržby a opravy, rozhlasový poplatek, neomezeně výměnu pneumatik, silniční daň, správu pojistných událostí a dálniční známku. Jakékoli jiné služby jsou vystavovány zvlášť na samostatné faktury mimo měsíční nájemné. Součástí smlouvy je ustanovení o ročním nájezdu 12 500 km. Za každý překročený km nad uvedenou hranici nájemce zaplatí poplatek 2, 8247 Kč (bez DPH) a za každý nevyčerpaný km nájemce obdrží slevu – 1,8549 Kč (bez DPH). Pro řešení této smlouvy se neuvažuje o DPH. Dále podle rámcové smlouvy je úroková sazba tvořena dvěma složkami, jednou pevnou, která zůstává stejná po dobu účinnosti rámcové smlouvy, a to ve výši 1, 2 % a poté variabilní složkou, která je stanovena v závislosti na délce nájmu a podmínkách mezibankovního finančního trhu navýšenou o přírážku banky (v okamžiku potvrzení kalkulace nájemcem - půjčuje si peníze). Tato variabilní složka nebyla uvedena, proto dle dostupných informací na stránkách České národní banky k datu

31. 1. 2016 byla zhodnocena na 3, 165 %. Ve výpočtech se bude pracovat s přírůstkovou úrokovou sazbou 4, 365 % ročně (po součtu fixní a variabilní složky úrokové sazby).

### **3.1.1 Leasingová smlouva řešená dle standardu IAS 17 Leasingy**

Prvním krokem je určení, zda se jedná o leasing. Podle standardu je leasing definovaný jako dohoda poskytující nájemci právo používat předmět leasingu po dohodnutou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb. Tuto definici smlouva potvrzuje a dalším krokem je klasifikace leasingu. Z důvodu nesplnění skutečností vedoucích ke klasifikaci finančního leasingu, se bude jednat o operativní leasing. Podle standardu IAS 17 povinností nájemce je náklady související s operativním leasingem vykazovat po dobu leasingu rovnoměrně, proto se vykazování dotkne jen peněžních prostředků a nákladů - služeb (Dvořáková, 2017).

Účetní jednotka XY, s.r.o. si sestaví splátkový kalendář (viz sloupec Platby v Tab. 3.1) dle leasingové smlouvy, kde měsíční nájemné činí 9 663, 94 Kč (bez DPH), hrazené vždy na konci každého měsíce. U prvního a posledního měsíce, kdy faktura je poměrově vystavena, jsou splátky v jiné výši, jinak jsou konstantní. V každém příslušném roce se splátka zaúčtuje MD Náklady / D Peněžní prostředky. Pokud by byla k dispozici překročení stanoveného počtu km v průběhu využívání osobního automobilu, projevílo by se to do nákladů.

### **3.1.2 Leasingová smlouva řešená dle standardu IFRS 16 Leasingy**

U IFRS 16 se u nájemce nerozlišuje, zda se jedná o operativní či finanční leasing, ale je důležité splnění definice leasingu, a tedy i identifikovaného aktiva. Smlouva obsahuje identifikované aktivum (osobní automobil), záleží na nájemci, jestli maximální počet ujetých km v hodnotě 12 500 km neomezuje výrazně právo na užitky plynoucí z užívání vozidla. Budeme předpokládat, že toto ustanovení nijak neomezuje. Smlouvu lze tedy považovat za leasingovou, neboť pronajímatel nemá právo vyměnit osobní automobil za jiný kvůli dosažení vyšších svých užitků (nemá podstatné substituční právo).

Dle IFRS 16 tuto smlouvu lze řešit 2 způsoby:

- Způsob A – aplikace zjednodušeného přístupu, kdy se účtuje o částech smlouvy souvisejícími s leasingem a nesouvisejícími s leasingem jako o jednom celku;
- Způsob B – rozdělení smlouvy na 2 části – na část související s leasingem a zvlášť na část nesouvisející s leasingem.

V této leasingové smlouvě měsíční platby zahrnují více sjednaných plnění, podle IFRS 16 Leasingy v rámci ocenění aktiva a závazku z leasingu jsou tzv. fixní platby,



do kterých lze zahrnout nájemné, povinné ručení, pojištění, platbu za zimní a letní pneumatiky, silniční daň a dálniční známku. Ovšem pravidelnou údržbu a opravy vozidla a uskladnění pneumatik nelze považovat za tyto fixní platby, neboť s leasingem nesouvisejí. U způsobu B by nájemce musel zjistit, za jakou hodnotu by pronajímatel nebo podobný zprostředkovatel těchto služeb poskytnul samostatně jednotlivé části smlouvy. V případě, že nájemce nemá k dispozici potřebné informace, musí odhadnout tyto hodnoty pomocí maximálního využití průkazných informací na trhu. Kvůli nutnosti průzkumu trhu a nepřesnosti odhadu ceny poskytnutých služeb samostatně, bude zvolen způsob A.

V tomto případě uvažujeme, že účetní jednotka XY, s.r.o. od 1. 1. 2016 vykazuje dle standardu IFRS 16. Na počátku leasingu bude odhadnuta přírůstková úroková míra, která je již uvedená v popisu leasingové smlouvy, a to ve výši 4,365 % ročně (0,3638 % měsíčně). Současná hodnota plateb je 425 357,50 Kč viz Tab. 3.1, která slouží k vyjádření umoření závazku z leasingu. Závazek je oceněn na počátku leasingu v hodnotě 425 357,50 Kč (ve výši současné hodnoty leasingových plateb, které nebyly ke dni zahájení leasingu uhrazeny) a právo k užívání na počátku leasingu v hodnotě také 425 357,5 Kč (ve výši současné hodnoty závazku z leasingu snížené o slevy poskytnuté pronajímatelem a zvýšené o počáteční přímé náklady), protože žádné slevy ani počáteční přímé náklady nebyly ve smlouvě uvedeny.

Současná hodnota se zjistí podle vzorce 3.1, kde  $SH$  je současná hodnota plateb,  $LP$  jsou leasingové platby,  $i$  je úroková míra a  $t$  je čas (Krupová, 2017).

$$SH = \sum_{t=1}^n \frac{LP}{(1+i)^t} \quad (3.1)$$

Tab. 3.1 Umořovací tabulka pro závazek z leasingu (v Kč)

| Datum splatnosti | Platba    | SH plateb | PS závazku | Úrok     | Snížení závazku | KS závazku |
|------------------|-----------|-----------|------------|----------|-----------------|------------|
| 30.2.2016        | 12 469,60 | 12 424,40 | 425 357,50 | 1 547,45 | 10 922,15       | 414 435,35 |
| 30.3.2016        | 9 663,94  | 9 594,01  | 414 435,35 | 1 507,72 | 8 156,22        | 406 279,13 |
| 30.4.2016        | 9 663,94  | 9 559,23  | 406 279,13 | 1 478,04 | 8 185,90        | 398 093,23 |
| 30.5.2016        | 9 663,94  | 9 524,58  | 398 093,23 | 1 448,26 | 8 215,68        | 389 877,55 |
| 30.6.2016        | 9 663,94  | 9 490,06  | 389 877,55 | 1 418,37 | 8 245,57        | 381 631,99 |
| 30.7.2016        | 9 663,94  | 9 455,66  | 381 631,99 | 1 388,38 | 8 275,56        | 373 356,43 |
| 30.8.2016        | 9 663,94  | 9 421,38  | 373 356,43 | 1 358,27 | 8 305,67        | 365 050,76 |
| 30.9.2016        | 9 663,94  | 9 387,23  | 365 050,76 | 1 328,05 | 8 335,89        | 356 714,87 |
| 30.10.2016       | 9 663,94  | 9 353,20  | 356 714,87 | 1 297,73 | 8 366,21        | 348 348,66 |
| 30.11.2016       | 9 663,94  | 9 319,30  | 348 348,66 | 1 267,29 | 8 396,65        | 339 952,01 |
| 30.12.2016       | 9 663,94  | 9 285,52  | 339 952,01 | 1 236,75 | 8 427,19        | 331 524,82 |

|                  |                   |                   |            |                  |                   |             |
|------------------|-------------------|-------------------|------------|------------------|-------------------|-------------|
| <b>Rok 2016</b>  | <b>109 109,00</b> |                   |            | <b>15 276,32</b> | <b>93 832,68</b>  |             |
| 30.1.2017        | 9 663,94          | 9 251,86          | 331 524,82 | 1 206,09         | 8 457,85          | 323 066,97  |
| 30.2.2017        | 9 663,94          | 9 218,32          | 323 066,97 | 1 175,32         | 8 488,62          | 314 578,34  |
| 30.3.2017        | 9 663,94          | 9 184,91          | 314 578,34 | 1 144,44         | 8 519,50          | 306 058,84  |
| 30.4.2017        | 9 663,94          | 9 151,62          | 306 058,84 | 1 113,44         | 8 550,50          | 297 508,34  |
| 30.5.2017        | 9 663,94          | 9 118,44          | 297 508,34 | 1 082,34         | 8 581,60          | 288 926,74  |
| 30.6.2017        | 9 663,94          | 9 085,39          | 288 926,74 | 1 051,12         | 8 612,82          | 280 313,91  |
| 30.7.2017        | 9 663,94          | 9 052,46          | 280 313,91 | 1 019,78         | 8 644,16          | 271 669,75  |
| 30.8.2017        | 9 663,94          | 9 019,64          | 271 669,75 | 988,33           | 8 675,61          | 262 994,15  |
| 30.9.2017        | 9 663,94          | 8 986,95          | 262 994,15 | 956,77           | 8 707,17          | 254 286,98  |
| 30.10.2017       | 9 663,94          | 8 954,37          | 254 286,98 | 925,10           | 8 738,84          | 245 548,14  |
| 30.11.2017       | 9 663,94          | 8 921,92          | 245 548,14 | 893,30           | 8 770,64          | 236 777,50  |
| 30.12.2017       | 9 663,94          | 8 889,58          | 236 777,50 | 861,40           | 8 802,54          | 227 974,96  |
| <b>Rok 2017</b>  | <b>115 967,28</b> |                   |            | <b>12 417,42</b> | <b>103 549,86</b> |             |
| 30.1.2018        | 9 663,94          | 8 857,35          | 227 974,96 | 829,37           | 8 834,57          | 219 140,39  |
| 30.2.2018        | 9 663,94          | 8 825,25          | 219 140,39 | 797,23           | 8 866,71          | 210 273,68  |
| 30.3.2018        | 9 663,94          | 8 793,26          | 210 273,68 | 764,98           | 8 898,96          | 201 374,72  |
| 30.4.2018        | 9 663,94          | 8 761,38          | 201 374,72 | 732,60           | 8 931,34          | 192 443,38  |
| 30.5.2018        | 9 663,94          | 8 729,62          | 192 443,38 | 700,11           | 8 963,83          | 183 479,55  |
| 30.6.2018        | 9 663,94          | 8 697,98          | 183 479,55 | 667,50           | 8 996,44          | 174 483,11  |
| 30.7.2018        | 9 663,94          | 8 666,45          | 174 483,11 | 634,77           | 9 029,17          | 165 453,94  |
| 30.8.2018        | 9 663,94          | 8 635,04          | 165 453,94 | 601,92           | 9 062,02          | 156 391,92  |
| 30.9.2018        | 9 663,94          | 8 603,74          | 156 391,92 | 568,95           | 9 094,99          | 147 296,93  |
| 30.10.2018       | 9 663,94          | 8 572,55          | 147 296,93 | 535,87           | 9 128,07          | 138 168,86  |
| 30.11.2018       | 9 663,94          | 8 541,48          | 138 168,86 | 502,66           | 9 161,28          | 129 007,58  |
| 30.12.2018       | 9 663,94          | 8 510,52          | 129 007,58 | 469,33           | 9 194,61          | 119 812,97  |
| <b>Rok 2018</b>  | <b>115 967,28</b> |                   |            | <b>7 805,29</b>  | <b>108 161,99</b> |             |
| 30.1.2019        | 9 663,94          | 8 479,67          | 119 812,97 | 435,88           | 9 228,06          | 110 584,91  |
| 30.2.2019        | 9 663,94          | 8 448,93          | 110 584,91 | 402,31           | 9 261,63          | 101 323,27  |
| 30.3.2019        | 9 663,94          | 8 418,30          | 101 323,27 | 368,61           | 9 295,33          | 92 027,95   |
| 30.4.2019        | 9 663,94          | 8 387,79          | 92 027,95  | 334,80           | 9 329,14          | 82 698,81   |
| 30.5.2019        | 9 663,94          | 8 357,38          | 82 698,81  | 300,86           | 9 363,08          | 73 335,72   |
| 30.6.2019        | 9 663,94          | 8 327,09          | 73 335,72  | 266,80           | 9 397,14          | 63 938,58   |
| 30.7.2019        | 9 663,94          | 8 296,91          | 63 938,58  | 232,61           | 9 431,33          | 54 507,25   |
| 30.8.2019        | 9 663,94          | 8 266,83          | 54 507,25  | 198,30           | 9 465,64          | 45 041,61   |
| 30.9.2019        | 9 663,94          | 8 236,87          | 45 041,61  | 163,86           | 9 500,08          | 35 541,53   |
| 30.10.2019       | 9 663,94          | 8 207,01          | 35 541,53  | 129,30           | 9 534,64          | 26 006,89   |
| 30.11.2019       | 9 663,94          | 8 177,26          | 26 006,89  | 94,61            | 9 569,33          | 16 437,56   |
| 30.12.2019       | 9 663,94          | 8 147,62          | 16 437,56  | 59,80            | 9 604,14          | 6 833,42    |
| <b>Rok 2019</b>  | <b>115 967,28</b> |                   |            | <b>2 987,73</b>  | <b>112 979,55</b> |             |
| <b>30.1.2020</b> | <b>6 858,28</b>   | 5 761,22          | 6 833,42   | <b>24,86</b>     | <b>6 833,42</b>   | <b>0,00</b> |
|                  | 463 869,12        | <b>425 357,50</b> |            |                  |                   |             |

Zdroj: vlastní zpracování dle leasingové smlouvy

## Účtování v jednotlivých letech

Dne 22. 1. 2016 účetní jednotka XY, s.r.o. by zařadila právo k užívání aktiva a závazek z leasingu do výkazu o finanční pozici (VFP) viz Tab. 3.2, v průběhu roku 2016 by uhradila měsíční platby, celkově 11 plateb v hodnotě 109 109 Kč. Úrok by byl v hodnotě 15 276,32 Kč a závazek by se snížil o 93 832,68 Kč. Účetní jednotka XY, s.r.o. dlouhodobý majetek odpisuje metodou rovnoměrných odpisů podle jeho předpokládané doby životnosti, leasingová smlouva je stanovena na dobu 4 let, proto roční odpis je stanoven na 106 339,38 Kč. Kvůli měsíci lednu v roce 2016 a 2020, který byl rozdělen smlouvou na počátku a ukončení leasingu, byl odpis rovnoměrně rozdělen podle dní příslušných, viz Tab. 3.2, a Tab. 3.3. Z naplánované umořovací tabulky vycházejí i další účetní případy, které se projeví v jednotlivých letech. Rok 2017 je znázorněn v Tab. 3.3, rok 2018 v Tab. 3.4, rok 2019 v Tab. 3.5 a rok 2020 v Tab. 3.6. V leasingové smlouvě jsou stanoveny poplatky za překročení najetých km ročně, podle IFRS 16 Leasingy se tyto platby považují za variabilní, ale nejsou odvozeny od tržního indexu nebo tržní sazby, tudíž se nezahrnou do ocenění závazku z leasingu. Zaúčtují se do provozních nákladů a jako úbytek peněžních prostředků.

Tab. 3.2 Účetní operace pro rok 2016 – rok účinnosti leasingové smlouvy (v Kč)

| Rok 2016               | MD         | D          |
|------------------------|------------|------------|
| Právo k užívání aktiva | 425 357,50 |            |
| Závazek z leasingu     |            | 425 357,50 |
| Úrok                   | 15 276,32  |            |
| Závazek z leasingu     | 93 832,68  |            |
| Peněžní prostředky     |            | 109 109,00 |
| Odpisy                 | 100 050,49 |            |
| Oprávk                 |            | 100 050,49 |

Zdroj: vlastní zpracování dle umořovací tabulky

Tab. 3.3 Účetní operace pro rok 2017 (v Kč)

| Rok 2017           | MD         | D          |
|--------------------|------------|------------|
| Úrok               | 12 417,42  |            |
| Závazek z leasingu | 103 549,86 |            |
| Peněžní prostředky |            | 115 967,28 |
| Odpisy             | 106 339,38 |            |
| Oprávk             |            | 106 339,38 |

Zdroj: vlastní zpracování dle umořovací tabulky

Tab. 3.4 Účetní operace pro rok 2018 (v Kč)

| Rok 2018           | MD         | D          |
|--------------------|------------|------------|
| Úrok               | 7 805,29   |            |
| Závazek z leasingu | 108 161,99 |            |
| Peněžní prostředky |            | 115 967,28 |
| Odpisy             | 106 339,38 |            |
| Oprávk             |            | 106 339,38 |

Zdroj: vlastní zpracování dle umořovací tabulky

Tab. 3.5 Účetní operace pro rok 2019 (v Kč)

| Rok 2019           | MD         | D          |
|--------------------|------------|------------|
| Úrok               | 2 987,73   |            |
| Závazek z leasingu | 112 979,55 |            |
| Peněžní prostředky |            | 115 967,28 |
| Odpisy             | 106 339,38 |            |
| Oprávk             |            | 106 339,38 |

Zdroj: vlastní zpracování dle umořovací tabulky

Tab. 3.6 Účetní operace pro rok 2020 (v Kč)

| Rok 2020           | MD       | D        |
|--------------------|----------|----------|
| Úrok               | 24,86    |          |
| Závazek z leasingu | 6 833,42 |          |
| Peněžní prostředky |          | 6 858,28 |
| Odpisy             | 6 288,89 |          |
| Oprávk             |          | 6 288,89 |

Zdroj: vlastní zpracování dle umořovací tabulky

### Komparace výkazu o finanční pozici (VFP) a výkazu úplného výsledku (VÚV) dle IAS 17 a IFRS 16

Povinnost kapitalizace operativních leasingů do účetních výkazů se výrazně zobrazí ve VFP a ve VÚV, což demonstruje Tab. 3.7. V tabulce chybí položka peněžních prostředků, neboť v této položce nedochází ve výrazné změně, stále dochází k odlivu peněžních prostředků spojeným s datem splatnosti leasingových plateb. Ve VFP se objeví právo k užívání aktiva, které se postupně snižuje o odpisy, a navíc také konečný stav závazku. Ve VÚV nedochází k až tak výrazné změně, stále vznikají náklady jen v jiné struktuře. Náklady – poskytnutých služeb nahradí odpisy a úroky.

Tab. 3.7 Porovnání dopadů do účetních výkazů ke konci roku podle IAS 17 a IFRS 16 (v Kč)

| k 31. 12. 2016    |     |            |                        |            |            |
|-------------------|-----|------------|------------------------|------------|------------|
| Úprava dle IAS 17 |     |            | Úprava dle IFRS 16     |            |            |
|                   | VFP | VÚV        |                        | VFP        | VÚV        |
| <b>Aktiva</b>     |     |            | <b>Aktiva</b>          |            |            |
|                   |     |            | Právo k užívání aktiva | 325 307,01 |            |
| <b>Pasiva</b>     |     |            | <b>Pasiva</b>          |            |            |
| Závazky           |     |            | Závazky                | 331 524,82 |            |
| <b>Náklady</b>    |     |            | <b>Náklady</b>         |            |            |
| Služby            |     | 109 109,00 | Úroky                  |            | 15 276,32  |
|                   |     |            | Odpisy                 |            | 100 050,49 |
| k 31. 12. 2017    |     |            |                        |            |            |
| <b>Aktiva</b>     |     |            | <b>Aktiva</b>          |            |            |
|                   |     |            | Právo k užívání aktiva | 218 967,63 |            |
| <b>Pasiva</b>     |     |            | <b>Pasiva</b>          |            |            |
| Závazky           |     |            | Závazky                | 227 974,96 |            |
| <b>Náklady</b>    |     |            | <b>Náklady</b>         |            |            |
| Služby            |     | 115 967,28 | Úroky                  |            | 12 417,42  |
|                   |     |            | Odpisy                 |            | 106 339,38 |
| k 31. 12. 2018    |     |            |                        |            |            |
| <b>Aktiva</b>     |     |            | <b>Aktiva</b>          |            |            |
|                   |     |            | Právo k užívání aktiva | 112 628,25 |            |
| <b>Pasiva</b>     |     |            | <b>Pasiva</b>          |            |            |
| Závazky           |     |            | Závazky                | 108 161,99 |            |
| <b>Náklady</b>    |     |            | <b>Náklady</b>         |            |            |
| Služby            |     | 115 967,28 | Úroky                  |            | 7 805,29   |
|                   |     |            | Odpisy                 |            | 106 339,38 |
| k 31. 12. 2019    |     |            |                        |            |            |
| <b>Aktiva</b>     |     |            | <b>Aktiva</b>          |            |            |
|                   |     |            | Právo k užívání aktiva | 6 288,89   |            |
| <b>Pasiva</b>     |     |            | <b>Pasiva</b>          |            |            |
| Závazky           |     |            | Závazky                | 6 833,42   |            |
| <b>Náklady</b>    |     |            | <b>Náklady</b>         |            |            |
| Služby            |     | 115 967,28 | Úroky                  |            | 2 987,73   |
|                   |     |            | Odpisy                 |            | 106 339,38 |

| k 31. 12. 2020 |  |          |                        |      |          |
|----------------|--|----------|------------------------|------|----------|
| <b>Aktiva</b>  |  |          | <b>Aktiva</b>          |      |          |
|                |  |          | Právo k užívání aktiva | 0,00 |          |
| <b>Pasiva</b>  |  |          | <b>Pasiva</b>          |      |          |
| Závazky        |  |          | Závazky                | 0,00 |          |
| <b>Náklady</b> |  |          | <b>Náklady</b>         |      |          |
| Služby         |  | 6 858,28 | Úroky                  |      | 24,86    |
|                |  |          | Odpisy                 |      | 6 288,89 |

Zdroj: vlastní zpracování dle leasingové smlouvy a Krupová (2017)

### Přechod na nový standard IFRS 16 pomocí modifikovaného retrospektivního přístupu

V současnosti účetní jednotka XY, s.r.o. stále účtuje a vykazuje operativní leasing dle platných předpisů, a proto se bude potýkat s povinností implementace vzniklých změn. Standard IFRS 16 Leasingy je účinný od 1. 1. 2019, proto bude i účetní jednotka XY, s.r.o. přecházet k tomuto datu. Povinností je použít přírůstkovou úrokovou sazbu ke dni přechodu, neboť tu v této chvíli neznáme, bude stanovena hypotetická přírůstková úroková míra, a to ve výši 5 % ročně. Ke dni 31. 12. 2018 bude mít Společnost XY, s.r.o. při dodržování standardu IAS 17 hodnotu nesplacených leasingových plateb 122 825, 56 Kč, tato hodnota se použije pro výpočet závazku z leasingu dle standardu IFRS 16. Závazek z leasingu bude oceněn současnou hodnotou neuhrazených leasingových splátek diskontovaných novou přírůstkovou úrokovou sazbou ve výši 5 % tak, jako by byl leden 2019 prvním měsícem pro diskontování. Dle Tab. 3.8 má nyní závazek hodnotu 119 384, 03 Kč.

Právo k užívání aktiva může být oceněno 2 způsoby. Způsobem A bude oceněno, jako kdyby standard IFRS 16 byl aplikován od počátku leasingu jen se změnou přírůstkové úrokové sazby na 5 %. Po diskontování leasingových plateb od počátku leasingu sazbou 5 % má právo k užívání aktiva hodnotu 420 132, 82 Kč, nyní se musí odečíst výše odpisů za roky předcházející roku 2019. Při rovnoměrném odpisování v průběhu 4 let má roční odpis hodnotu 105 033, 21 Kč. Kvůli neúplnému měsíci lednu v roce 2016 a lednu 2020, kdy končí leasing, má výše odpisu nižší hodnotu v těchto letech. Právo k užívání aktiva k datu přechodu na IFRS 16 se ocení 420 132, 82 – 308 887, 98 (výše hodnota odpisů za minulé roky) = 111 244, 85 Kč. Odlišným výpočtem práva z užívání aktiva a závazku z leasingu vznikl rozdíl mezi těmito hodnotami, to představuje hodnota 8 139, 18 Kč, která se projeví v nerozdělených ziscích, což lze vidět v Tab. 3.9.

Způsobem B se ocení právo k užívání aktiva jako závazek z leasingu, ale upraví se o náklady příštích období (nesplacené leasingové platby), pokud byly vykázány ke dni předcházejícímu dni implementace standardu IFRS 16, Společnost XY, s.r.o. nevykazovala náklady příštích období, neboť splátky byly rovnoměrné v průběhu leasingu. To znamená, že právo z užívání aktiva bude mít hodnotu závazku z leasingu, tedy 119 384, 03 Kč. Účetní výkazy se za rok 2016, 2017, 2018 nemění při tomto modifikovaném retrospektivním přístupu, v Tab. 3.9 je znázorněno účtování a vypořádání se s vzniklým rozdílem u způsobu A a poté také účtování u způsobu B.

Tab. 3.8 Výpočet závazku z leasingu k datu přechodu (v Kč kromě diskontního faktoru)

| Datum splatnosti | Platba            | Diskontní faktor | SH platby         |
|------------------|-------------------|------------------|-------------------|
| 30.1.2019        | 9 663,94          | 1,0042           | 9 623,84          |
| 30.2.2019        | 9 663,94          | 1,0084           | 9 583,91          |
| 30.3.2019        | 9 663,94          | 1,0126           | 9 544,14          |
| 30.4.2019        | 9 663,94          | 1,0168           | 9 504,54          |
| 30.5.2019        | 9 663,94          | 1,0210           | 9 465,10          |
| 30.6.2019        | 9 663,94          | 1,0253           | 9 425,83          |
| 30.7.2019        | 9 663,94          | 1,0295           | 9 386,71          |
| 30.8.2019        | 9 663,94          | 1,0338           | 9 347,77          |
| 30.9.2019        | 9 663,94          | 1,0381           | 9 308,98          |
| 30.10.2019       | 9 663,94          | 1,0425           | 9 270,35          |
| 30.11.2019       | 9 663,94          | 1,0468           | 9 231,89          |
| 30.12.2019       | 9 663,94          | 1,0512           | 9 193,58          |
| <b>Rok 2019</b>  | <b>115 967,28</b> |                  |                   |
| <b>30.1.2020</b> | <b>6 858,28</b>   | 1,0555           | 6 497,40          |
|                  |                   |                  | <b>119 384,03</b> |

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 3.9 Účtování k datu přechodu 1. 1. 2019 na IFRS 16 (v Kč)

| Způsob A               | MD         | D          |
|------------------------|------------|------------|
| Právo k užívání aktiva | 111 244,85 |            |
| Závazek z leasingu     |            | 119 384,03 |
| Nerozdělené zisky      | 8 139,18   |            |
| Způsob B               | MD         | D          |
| Právo k užívání aktiva | 119 384,03 |            |
| Závazek z leasingu     |            | 119 384,03 |

Zdroj: vlastní zpracování a Krupová (2017)

### 3.2 Leasingová smlouva na multifunkční zařízení – tiskárnu

Předmět leasingové smlouvy se vztahuje na 128 multifunkčních zařízení – tiskáren, smlouva byla sjednaná 26. 11. 2013 na dobu 36 měsíců od ledna 2014, poté dne 8. 12. 2016 bylo ujednáno prodloužení smlouvy o 1 další rok (do prosince 2017) s úpravou podmínek. V leasingové smlouvě je dohodnuté měsíční nájemné, které je tvořeno měsíční platbou za leasing a výši minimálního počtu vytištěných stránek, která byla také stanovena ve smlouvě.

Tab. 3.10 Smluvní podmínky dle leasingové smlouvy platné od roku 2013 do 2016

| <b>Od 1/2014 - do 12/2016</b> | <b>Dohodnutý minimální počet výtisků a kopií formátu A4</b> | <b>1 kopie, výtisk - nad paušál / Kč bez DPH</b> |
|-------------------------------|---|--|
| Černobílé stránky             | 354 100 ks  |  |
| Černobílé stránky             |   | 0,28 Kč  |
| Barevné stránky               |   | 0,85 Kč  |
| Měsíční nájemné (bez DPH)     | <b>297 089, 9 Kč</b>  |  |

Zdroj: vlastní zpracování dle leasingové smlouvy

Tab. 3.11 Smluvní podmínky dle leasingové smlouvy platné od prosince 2016

| <b>Dodatek - od ledna / 2017</b> | <b>Dohodnutý minimální počet výtisků a kopií formátu A4</b> | <b>1 kopie, výtisk - nad paušál / Kč bez DPH</b> |
|----------------------------------|---|--|
| Černobílé stránky                | 356 100 ks  |  |
| Černobílé stránky                |   | 0,28 Kč  |
| Barevné stránky                  |   | 0,85 Kč  |
| Měsíční nájemné (bez DPH)        | <b>270 927 Kč</b>   |  |

Zdroj: vlastní zpracování dle leasingové smlouvy

Kopie a výtisk stránek nad výši jejich minimálního počtu jsou zvlášť zpoplatněny dohodnutými sazbami pro černobílé a barevné stránky. Úpravu podmínek vyplývajících z původní leasingové smlouvy demonstruje Tab. 3.10 a z dodatku k této smlouvě, který je platný od prosince roku 2016 znázorňuje Tab. 3.11. Hodnoty zjištěné z využívání služeb pronajímatele tiskáren za období prosince 2013 až listopadu 2016 byly zprůměrovány a dále z nich vypočteny průměrné měsíční náklady, viz Tab. 3.12. Zúčtovacím obdobím je měsíc.



Faktura za leasing a ostatní služby plynoucí z používání tiskárny je splatná do 45 dní ode dne doručení faktury.

Tab. 3.12 Průměrné měsíční hodnoty vytisknutých stran a jejich nákladů

| <b>Od 1/2014 - do 12/2016</b>   | <b>Průměrný měsíční počet vytisknutých stran</b> | <b>Náklady v Kč bez DPH</b>         |
|---------------------------------|--|-------------------------------------|
|                                 | 509 000 ks                                       |                                     |
| Černobílé stránky do limitu     | 354 100 ks                                       | <b>297 089, 9 Kč (včetně nájmu)</b> |
| Černobílé stránky nad limit     | 6 900 ks   | 1 932 Kč                            |
| Barevné stránky                 | 148 000 ks                                       | 125 800 Kč                          |
| Celkové náklady za měsíční tisk |  | <b>424 821, 9 Kč</b>                |

Zdroj: vlastní zpracování dle leasingové smlouvy

### 3.2.1 Leasingová smlouva řešená dle standardu IAS 17 Leasingy

Nejdříve se posoudí, zda se jedná o leasing, pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po dohodnutou dobu za měsíční platby, tudíž se jedná o leasing. Při klasifikaci leasingu vycházíme z indikátorů určující finanční leasing, jelikož tyto indikátory nevyplývají z leasingové smlouvy k multifunkčnímu zařízení, tak tento leasing bude klasifikován jako operativní. Účetní jednotka XY, s.r.o. bude náklady vzniklé z operativního leasingu vykazovat po dobu leasingu rovnoměrně a časově rozlišené, projeví se to v úbytku peněžních prostředků a vzniku nákladů (služeb).

Účetní jednotka XY, s.r.o. si opět vytvoří splátkový kalendář dle leasingové smlouvy, kde měsíční nájemné činí 297 089, 9 Kč, hrazené vždy do 45 dní po přijetí faktury. Platby měsíčního nájemného se zaúčtují jako úbytek peněžních prostředků a vznik nákladů.

Dle IAS 17 při přijetí změn v leasingové smlouvě účetní jednotka XY, s.r.o. postupuje v souladu IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby, a to retrospektivně. Ke dni přijetí změn upraví podrozvahovou výši nákladů příštích období a náklady plynoucí z leasingu bude účtovat opět rovnoměrně s časovým rozlišením v hodnotě 270 927 Kč.

### 3.2.2 Leasingová smlouva řešená dle standardu IFRS 16 Leasingy

Tato smlouva obsahuje leasing, neboť Společnost XY, s.r.o. má právo kontrolovat užitky z identifikovaného aktiva (tiskárny) po stanovenou dobu za úplatu. Ve smlouvě není

uvedeno, že by pronajímatel měl podstatné substituční právo, proto budeme předpokládat, že se jedná o identifikované aktivum. Dále podle zjištěného průměrného měsíčního počtu vytisknutých stran není smlouvou stanovený minimální počet vytisknutých stran za měsíc omezující, proto i toto kritérium vyhovuje definici leasingu. Tato smlouva je dohodnuta na leasing 128 tiskáren, IFRS 16 schvaluje jeho aplikaci na soubory (portfolio) leasingů s podobnými charakteristikami za podmínky, že tento způsob se neprojeví výrazně odlišně do účetních výkazů od způsobu, kdy by Společnost XY, s.r.o. účtovala o jednotlivém leasingu samostatně. Tuto podmínku tato smlouva splňuje, neboť pro všechny leasingy platí stejné požadavky a zaúčtování každého leasingu zvlášť by mělo stejný dopad do účetních výkazů.

Jak již bylo uvedeno u leasingové smlouvy osobního automobilu, je třeba rozhodnout, zda zahrnout i neleasingové složky do leasingu nebo jen leasingové. Vzhledem k tomu, že není známý přesný poměr mezi leasingem a hodnotou vytisknutého minimálního dohodnutého počtu stran v položce měsíční nájemné, budeme považovat celou výši za leasing (způsob A). Variabilní platby odvozené od tržního indexu nebo sazby dle IFRS 16 jsou součástí ocenění závazku z leasingu, ale kopie a výtisk stránek nad limit se budou účtovat výsledkově, neboť se s jednotlivými typy variabilních plateb zachází odlišně.

K leasingové smlouvě byl vytvořen dodatek, který tuto smlouvu modifikuje. Za modifikace leasingu se považují změny v rozsahu leasingu nebo změny v úplatě za leasing, jež nebyly upraveny původní smlouvou. Dle IFRS 16 Společnost XY, s.r.o. musí tuto modifikaci zaúčtovat buď jako samostatný leasing nebo jen k datu účinnosti modifikace leasingu přecení závazek z leasingu, upraví aktivum z práva k užívání, dobu trvání leasingu a protihodnotu plynoucí z modifikované smlouvy. Jako samostatný leasing to může zaúčtovat jen při splnění podmínek: 1) modifikací se zvýší rozsah leasingu přidáním práv k užívání dalšího nebo dalších aktiv, 2) úplata za leasing se zvýší částkou srovnatelnou s cenou, za kterou by toto zvýšení rozsahu stálo na trhu s ohledem na konkrétní smlouvu. Tyto podmínky v tomto případě nejsou splněny, proto Společnost XY, s.r.o. bude účtovat o úpravě původního leasingu. To znamená, že k datu účinnosti modifikace opět odliší platby, které souvisí s leasingem od plateb, které s leasingem nesouvisí, stanoví dobu trvání modifikovaného leasingu a přecení závazek z leasingu. Závazek z leasingu se přecení diskontováním revidovaných (nových) plateb pomocí revidované (nové) úrokové sazby. Revidovanou úrokovou sazbou je implicitní úroková míra leasingu pro zbytek doby leasingu nebo přírůstková úroková míra k datu účinnosti modifikace. Rozdíl, který vznikne vůči původní hodnotě závazku z leasingu, se zaúčtuje úpravou aktiva z práva k užívání. Pokud by

se jednalo o modifikaci, jež by částečně nebo úplně ukončovala leasing, tak by se to zaúčtovalo jako snížení účetní hodnoty aktiva z práva k užívání, a výsledkově vzniklé zisky nebo ztráty z částečného nebo úplného ukončení leasingu (Dvořáková, 2017; Krupová, 2017).

Kvůli tomu, že budeme porovnávat rozdíly úprav dle IAS 17 a IFRS 16 v roce 2016, budeme předpokládat přechod na IFRS 16 k 1. 1. 2016. Postup bude shodný jako u leasingové smlouvy osobního automobilu v případě, kdy byl použit modifikovaný retrospektivní přístup u přechodu k 1. 1. 2019, a bude zvolen způsob B při úpravě práva z užívání aktiva. Odhad přírůstkové úrokové míry dle dostupných informací ČNB k 1. 1. 2016 je 3, 165 % a poté k datu účinnosti modifikace k 1. 1. 2017 ve výši 2, 915 %.

Účetní jednotka XY, s.r.o. ke dni 31. 12. 2015 bude mít hodnotu nesplacených leasingových plateb (12 měsíců \* měsíční nájemné 297 089,9 Kč) 3 565 078, 8 Kč. Závazek z leasingu se ocení současnou hodnotou neuhrazených leasingových splátek diskontovaných novou přírůstkovou úrokovou sazbou ke dni 1. 1. 2016, po diskontování má závazek hodnotu 3 504 693, 57 Kč viz Tab. 3.13. Použitím způsobu B u ocenění aktiva bude mít právo z užívání aktiva hodnotu jako závazek z leasingu, neboť Společnost XY, s.r.o. opět nevykazovala náklady příštích období. Účetní operace budou shodné jako u případu leasingové smlouvy osobního automobilu, kdy odpisování zařízení bude také metodou rovnoměrných odpisů.

Tab. 3.13 Umořovací tabulka závazku z leasingu (v Kč)

| Příslušný<br>měsíc | Platba             | SH plateb          | PS závazku  | Úrok            | Snížení<br>závazku | KS závazku  |
|--------------------|--------------------|--------------------|-------------|-----------------|--------------------|-------------|
| 1 / 2016           | 297 089,9          | 296 308,2          | 3 504 693,6 | 9 245,4         | 287 844,5          | 3 216 849,0 |
| 2 / 2016           | 297 089,9          | 295 528,6          | 3 216 849,0 | 8 486,0         | 288 603,9          | 2 928 245,2 |
| 3 / 2016           | 297 089,9          | 294 751,1          | 2 928 245,2 | 7 724,7         | 289 365,2          | 2 638 880,0 |
| 4 / 2016           | 297 089,9          | 293 975,6          | 2 638 880,0 | 6 961,4         | 290 128,5          | 2 348 751,5 |
| 5 / 2016           | 297 089,9          | 293 202,1          | 2 348 751,5 | 6 196,0         | 290 893,9          | 2 057 857,6 |
| 6 / 2016           | 297 089,9          | 292 430,7          | 2 057 857,6 | 5 428,6         | 291 661,3          | 1 766 196,3 |
| 7 / 2016           | 297 089,9          | 291 661,3          | 1 766 196,3 | 4 659,2         | 292 430,7          | 1 473 765,6 |
| 8 / 2016           | 297 089,9          | 290 893,9          | 1 473 765,6 | 3 887,8         | 293 202,1          | 1 180 563,5 |
| 9 / 2016           | 297 089,9          | 290 128,5          | 1 180 563,5 | 3 114,3         | 293 975,6          | 886 588,0   |
| 10 / 2016          | 297 089,9          | 289 365,2          | 886 588,0   | 2 338,8         | 294 751,1          | 591 836,9   |
| 11 / 2016          | 297 089,9          | 288 603,9          | 591 836,9   | 1 561,3         | 295 528,6          | 296 308,2   |
| 12 / 2016          | 297 089,9          | 287 844,5          | 296 308,2   | 781,7           | 296 308,2          | <b>0,0</b>  |
|                    | <b>3 565 078,8</b> | <b>3 504 693,6</b> |             | <b>60 385,2</b> |                    |             |

Zdroj: vlastní zpracování dle leasingové smlouvy

Na počátku roku 2017 nájemce vykáže zvýšení závazku z leasingu ( $3\,200\,366,77 - 0 = 3\,200\,366,77$  Kč) proti právu k užívání aktiva. K datu účinnosti modifikace bude sestavena nová umořovací tabulka, viz Tab. 3.14. Dle poskytnutých informací neznáme možné další složky spadající do ocenění k právu k užívání aktiva, proto bude mít stejnou hodnotu jako závazek z leasingu. Podle původní smlouvy se právo k užívání aktiva odpisovalo 1 rok, tudíž ke konci roku 2016 jeho zůstatková cena měla nulovou hodnotu. K datu účinnosti modifikace leasingu se tato zůstatková hodnota musí zvýšit o  $3\,200\,366,77$  Kč, což bude i nová základna pro odpisování. V Příloze č. 1 naleznete porovnání účetních výkazů dle IFRS 16 a IAS 17 Leasingy.

Tab. 3.14 Umořovací tabulka pro závazek z leasingu po modifikaci (v Kč)

| Příslušný<br>měsíc | Platba           | SH plateb          | PS<br>závazku | Úrok            | Snížení<br>závazku | KS závazku  |
|--------------------|------------------|--------------------|---------------|-----------------|--------------------|-------------|
| 1 / 2017           | 270 927          | 270 270,5          | 3 200 366,8   | 7 774,2         | 263 152,8          | 2 937 214,0 |
| 2 / 2017           | 270 927          | 269 615,5          | 2 937 214,0   | 7 135,0         | 263 792,0          | 2 673 422,0 |
| 3 / 2017           | 270 927          | 268 962,2          | 2 673 422,0   | 6 494,2         | 264 432,8          | 2 408 989,2 |
| 4 / 2017           | 270 927          | 268 310,4          | 2 408 989,2   | 5 851,8         | 265 075,2          | 2 143 914,0 |
| 5 / 2017           | 270 927          | 267 660,2          | 2 143 914,0   | 5 207,9         | 265 719,1          | 1 878 194,9 |
| 6 / 2017           | 270 927          | 267 011,6          | 1 878 194,9   | 4 562,4         | 266 364,6          | 1 611 830,4 |
| 7 / 2017           | 270 927          | 266 364,6          | 1 611 830,4   | 3 915,4         | 267 011,6          | 1 344 818,8 |
| 8 / 2017           | 270 927          | 265 719,1          | 1 344 818,8   | 3 266,8         | 267 660,2          | 1 077 158,6 |
| 9 / 2017           | 270 927          | 265 075,2          | 1 077 158,6   | 2 616,6         | 268 310,4          | 808 848,2   |
| 10 / 2017          | 270 927          | 264 432,8          | 808 848,2     | 1 964,8         | 268 962,2          | 539 886,0   |
| 11 / 2017          | 270 927          | 263 792,0          | 539 886,0     | 1 311,5         | 269 615,5          | 270 270,5   |
| 12 / 2017          | 270 927          | 263 152,8          | 270 270,5     | 656,5           | 270 270,5          | 0,0         |
|                    | <b>3 251 124</b> | <b>3 200 366,8</b> |               | <b>50 757,2</b> |                    |             |

Zdroj: vlastní zpracování dle leasingové smlouvy

V tomto případě, kdy předpokládáme přechod k 1. 1. 2016, a v tuto dobu bychom nepočítali s prodloužením leasingu o 1 další rok, existuje praktické zjednodušení pro jednotlivé leasingy. Účetní jednotka by se mohla rozhodnout u leasingů s dobou trvání končící do 12 měsíců ode dne prvotní aplikace standardu IFRS 16, zaúčtovat tyto leasingy stejně jako krátkodobé. Pořizovací náklady související s leasingy by se zahrnuly do zveřejnění nákladů krátkodobých leasingů v roce, ve kterém dochází k prvotní aplikaci.<sup>17</sup>

<sup>17</sup> ÚŘEDNÍ VĚSTNÍK EVROPSKÉ UNIE. Nařízení komise (EU) 2017/1986 ze dne 31. října 2017. [online]. [20. 1. 2018]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017R1986&qid=1511950577696&from=CS>

### 3.3 Leasingová smlouva na skladové prostory

Společnost XY, s.r.o. dne 17. 9. 2015 uzavřela smlouvu na nájem části pozemku a skladovacích prostor s jejich vlastníkem (dále Společnost Z, spol. s.r.o.), kde předmětem smlouvy je skladování a přeprava zboží s délkou trvání smlouvy od 1. 1. 2017 (den účinnosti smlouvy) do 31. 12. 2021. Také byl sjednán zkušební provoz, v období od 1. 10. 2016 do 31. 12. 2016, jenž předcházet dni účinnosti smlouvy. Pozemek a skladovací prostory jsou konkrétně vymezeny ve smlouvě. Tato smlouva dále obsahuje dohodu o kvalitě uskladnění a přepravě, která je detailně specifikována dalšími jednotlivými smluvními dokumenty. Společnost Z, spol. s.r.o. se dále touto smlouvou zavazuje o vybudování rozšíření skladovacích prostor (dle dohodnutého rozpočtu a konkrétních požadavků Společnosti XY, s.r.o. a dle zákonů a příslušných předpisů), které nájemce bude využívat ke skladování výrobků a materiálů, a to ke dni 1. 10. 2016, kdy bude zahájen zkušební provoz. Ke dni 1. 1. 2017 Společnost Z, spol. s.r.o. na své vlastní náklady uvede skladovací prostory do plně funkčního provozu. Společnost Z, spol. s.r.o. mimo poskytnutí nájmu prostor bude uskladňovat a přebírat výrobky a dále je přepravovat dle požadavků Společnosti XY, s.r.o. určeným příjemcům. Společnost XY, s.r.o. má pravomoc kontroly dodržování převzetí zboží a doručování příjemcům. Za služby vyplývající z této smlouvy, tedy i za nájem prostor bude Společnost XY, s.r.o. měsíčně hradit platbu na základě doručené faktury se splatností 70 dní (cena za přepravu palet se stanoví zvlášť) a veškeré náklady na činnosti ve skladovacích prostorech ponese Společnost Z, spol. s.r.o. Ceny jednotlivých druhů výrobků a materiálů budou odvozeny dle denní kapacitní vytíženosti skladových prostor, pokud kapacita dohodnutých skladovacích prostor nebude využita alespoň ze 75 %, Společnost XY, s.r.o. uhradí skladné v hodnotě při 75 % využití skladu, nad toto omezení se bude skladné kalkulovat podle skutečného denního využití skladových kapacit. Nájemné skladových prostor netvoří samostatnou fixní platbu, ale je součástí platby za skladování výrobků a materiálů, které jsou rozdělené dle 3 typů položek, zda se jedná o nedokončené výrobky, dokončené výrobky nebo materiály na balení. Poplatek za skladování také není fixního charakteru, ale odvozuje se dle počtu palet na den, kdy jsou uskladněny, což demonstruje Tab. 3.15. Společnost Z, spol. s.r.o. neúčtuje skladné za paletu / den v den příjmu palety do skladu a v den expedice palety ze skladu. Za zkušební provoz Společnost XY, s.r.o. a služby provedené v této době bude platit v poloviční hodnotě. Veškerá pojištění spadají do nákladů Společnost Z, spol. s.r.o. Dále jsou do smlouvy zahrnuty smluvní pokuty,

v případě ukončení smlouvy ze strany Společnosti XY, s.r.o. dříve než je sjednáno nebo v případě nesplnění vybudování plně funkčního skladu.

Tab. 3.15 Ceny za skladování výrobků a materiálů v Kč / jednotku

|                                   | <b>Kč (bez DPH) / Palety za 1 den</b> |                          |                         |
|-----------------------------------|---------------------------------------|--------------------------|-------------------------|
|                                   | <b>Nedokončené výrobky</b>            | <b>Dokončené výrobky</b> | <b>Balící materiály</b> |
| <b>Ceny za skladování výrobků</b> | 4, 90                                 | 4, 90                    | 4, 20                   |
| <b>Během zkušebního provozu</b>   | 2, 45                                 | 2, 45                    | 2, 1                    |

Zdroj: vlastní zpracování dle leasingové smlouvy

### 3.3.1 Leasingová smlouva řešená dle standardu IAS 17 Leasingy

Prvním krokem je rozhodnutí, zda se jedná o leasing. Společnost XY, s.r.o. má právo užívat aktivum během sjednané doby (5 let) za úplatu, proto se jedná o leasing. Doba leasingu se nepřibližuje k době životnosti skladovacích prostor, není dohodnuté žádné možné odkoupení budovy po ukončení leasingu a na základě dalších indikátorů určující finanční leasing můžeme určit, že se jedná o operativní leasing. Náklady vyplývající z operativního leasingu se budou vykazovat rovnoměrně a časově rozlišeně, zobrazí se to v úbytku peněžních prostředků a vzniku nákladů (služeb). Měsíční nájemné bude hrazené vždy do 70 dní po přijetí faktury, kde bude vyčíslená výše vzhledem k uskladnění počtu palet za celý měsíc.

### 3.3.2 Leasingová smlouva řešená dle standardu IFRS 16 Leasingy

U této smlouvy bude stěžejní částí zejména to, zda vůbec obsahuje leasing, neboť provozovatelem skladovacích prostor zůstává jejich vlastník. Vzniká tedy otázka, zda se tato smlouva rozdělí na poskytování služeb a nájem prostor, nebo se to vše bude považovat za poskytované služby outsourcingovou obchodní společností.

Nejprve je nutné určit, zda existuje identifikované aktivum. Skladové prostory jsou přesně specifikovány ve smlouvě a Společnost Z, spol. s.r.o. je nemá právo nahradit za jiné, tudíž se jedná o identifikované aktivum. Podle příkladů 6 – 10 Part B uvedeného v IFRS 16 na straně B1811 až B1819, i přestože nájemce neprovozuje skladovací prostory, může se jednat o leasing (Krupová, 2017). Dle dostupných informací Společnost XY, s.r.o. výhradně ovládá užívání skladu v průběhu 5 let, získává v podstatě všechny ekonomické užitky z užívání skladu v této době a vlastní výhradní právo k užívání skladu. O omezení kapacitních

vytížeností skladových prostor budeme předpokládat, že neomezuje užívání, může se jednat o ochranné právo pronajímatele. Společnost XY, s.r.o. rozhoduje o termínech, typu předmětu skladování a jeho množství, které se bude skladovat, a smlouvou jsou specifikovány prostory pro uskladnění dokončených, nedokončených výrobků a materiálů na balení. Společnost XY, s.r.o. má možnost měnit množství v průběhu leasingu. I přestože provozování skladových prostor je nezbytné pro fungování skladování, rozhodovat o určení způsobu a účelu užívání skladových prostor má stále Společnost XY, s.r.o. Rozhodnutí Společnost Z, spol. s.r.o. nemají vliv na ovládání užívání skladu Společností XY, s.r.o., jsou závislá na Společnosti XY, s.r.o. Dle smlouvy byl navrhnut design skladu na základě požadavků Společnosti XY, s.r.o., tím jí také vzniklo právo rozhodovat o jejím užívání. Způsob vybudování skladových prostor určuje způsob a účel užívání skladu během doby trvání leasingu. Na základě těchto informací, můžeme konstatovat, že tato smlouva obsahuje leasing. Důležitou podmínkou je také, zda Společnost XY, s.r.o. má právo užívání skladových prostor změnit během sjednaných 5 let (Krupová, 2017).

Tato smlouva tedy obsahuje leasing, ale také další neleasingové složky jako poskytování služeb. Budeme oddělovat leasingové složky od neleasingových, použijeme Způsob B již zmíněný u leasingové smlouvy osobního automobilu, neboť je možné průkazně tyto části od sebe oddělit, což bude mít lepší vypovídací schopnost. V Tab. 3.16 lze vidět fakturované měsíční náklady za skladování za rok 2017, tedy leasing skladových prostor, tyto hodnoty se mění, neboť se jedná o variabilní platby, jak již bylo výše zmíněno.

Tab. 3.16 Fakturované měsíční částky za skladné za rok 2017 (v Kč)

|                 | <b>Skladné</b> |
|-----------------|----------------|
| <b>Leden</b>    | 3 276 207      |
| <b>Únor</b>     | 2 904 150      |
| <b>Březen</b>   | 3 122 454      |
| <b>Duben</b>    | 2 975 898      |
| <b>Květen</b>   | 3 012 368      |
| <b>Červen</b>   | 2 982 339      |
| <b>Červenec</b> | 3 044 159      |
| <b>Srpen</b>    | 3 104 106      |
| <b>Září</b>     | 3 134 513      |
| <b>Říjen</b>    | 3 292 785      |
| <b>Listopad</b> | 3 112 409      |
| <b>Prosinec</b> | 3 275 986      |

Zdroj: interní informace od Společnosti XY, s.r.o.

Vzhledem k tomu, že jsou v této práci porovnávány odlišnosti úprav leasingu podle IAS 17 a IFRS 16 zejména roce 2016, opět předpokládáme přechod na IFRS 16 k 1. 1. 2016. Smlouva je účinná od 1. 1. 2017, tedy i za zahájení leasingu je zvoleno toto datum, ke kterému by se prováděl odhad přírůstkové výpůjční úrokové míry. Zkušební provoz, jenž začal 1. 10. 2016, je uskutečněn na náklady Společnost Z, spol. s.r.o., ale Společnost XY, s.r.o. musí uhradit i za tyto měsíce úplatu – v poloviční hodnotě plateb za leasing skladových prostor. Tyto platby budou brány jako počáteční přímé náklady Společnosti XY, s.r.o. a zahrnou se do práva z užívání aktiva, ale ne do závazku z leasingu. U této smlouvy nebude proto výše práva z užívání aktiva shodná s výší závazku z leasingu. Výpočty budou provedeny s odhadem přírůstkové výpůjční úrokové míry k 1. 1. 2017, ta nebyla uvedena ve smlouvě, proto dle dostupných informací na stránkách České národní banky k datu 1. 1. 2017 byla odhadnuta na 2,36 % ročně.

Leasing je stanoven variabilními platbami, dle IFRS 16 variabilní náklady neodvozené od tržního indexu nebo tržní sazby nevstupují do ocenění závazku a tedy ani do práva z užívání aktiva, a po dni zahájení leasingu by je Společnost XY, s.r.o. vykazovala ve výsledku hospodaření v období, v němž nastala skutečnost nebo podmínka, kvůli které tyto platby vznikly. Ale ceny za skladování výrobků jsou pevné, tedy je důležité posoudit, do jakých plateb se zahrnou, IFRS 16 uvádí pojem „v podstatě“ pevné leasingové platby. Dle standardu IFRS 16 (odst. 27 písm. a), odst. 36 písm. c) a odst. 70 písm. a)) „*v podstatě pevné leasingové platby jsou platby, které mohou být variabilní co do formy, ale ve své podstatě jsou nevyhnutelné.*“ Jako jeden z příkladů je uveden, že jsou to platby, které musí být uskutečněny jen v případě, kdy je předmět leasingu prokazatelně schopen provozu během leasingu, nebo jen jestliže nastane okolnost, která nemůže nenastat. Platby za skladování jsou nevyhnutelné, neboť se jedná o úplatu za leasing, a není pravděpodobné, že by platby za skladování v průběhu leasingu neproběhly. Proto se v této práci budou leasingové platby považovat za v podstatě pevné leasingové platby.

Při výpočtu závazku z leasingu bude použita větší míra odhadů, neboť do budoucna není známo přesné množství skladovaných výrobků a materiálů, a k dispozici není jejich současné průměrné množství, proto se využije průměr fakturovaných měsíčních plateb za rok 2017. Za měsíce říjen, listopad a prosinec 2016 v období zkušebního provozu nejsou známy fakturované částky, proto bude využita průměrná měsíční platba v poloviční výši, neboť skladné v tomto období je nižší o 50 %. Průměrnou měsíční platbou vypočtenou na základě Tab. 3.16 je 3 103 115 Kč, po snížení bude výsledná odhadnutá měsíční platba za říjen,



listopad a prosinec 1 551 557 Kč. Celkové počáteční přímé náklady způsobené zkušebním provozem za tyto tři měsíce budou mít tedy hodnotu 4 654 671 Kč. Závazek z leasingu bude opět oceněn současnou hodnotou neuhrazených leasingových splátek diskontovaných přírůstkovou výpůjční úrokovou sazbou ke dni 1. 1. 2017, po diskontování má závazek hodnotu 175 454 939 Kč, to demonstruje Příloha č. 2. Právo z užívání aktiva bude mít hodnotu závazku z leasingu zvýšenou o počáteční přímé náklady, a to 180 109 610 Kč (175 454 939 Kč + 4 654 671 Kč).

Účtování bude totožné jako u leasingové smlouvy osobního automobilu, kdy odpisování tohoto práva z užívání skladových prostor bude také metodou rovnoměrných odpisů. Měsíční odpis je ve výši 3 001 827 Kč, který je vypočten podílem práva z užívání skladu a počtem měsíců v době trvání leasingu (180 109 610 Kč / 60 měsíců).

V Příloze č. 3 lze vidět porovnání konečných stavů účtů jednotlivých let vyplývajících z umořovací tabulky pro závazek z leasingu. Položka „*Služby*“ (ve výši 37 237 374 Kč) znázorňuje splacené leasingové platby v daném roce, položka „*Právo k užívání aktiva*“ vznikla z hodnoty na počátku leasingu práva k užívání aktiva, jak již bylo zmíněno ve výši 180 109 610 Kč, snížením této výše o roční odpis – položka „*Odpisy*“ (36 021 922 Kč) získáme uvedenou výslednou hodnotu 144 087 688 Kč. Hodnoty položek „*Závazky*“ a „*Úroky*“ byly převzaty z umořovací tabulky závazku z leasingu v Příloze č. 2, kde „*Závazky*“ najdeme ve sloupci *KS závazku* za poslední měsíc v roce, nyní za prosinec 2017 v hodnotě 142 002 098 Kč. Položka „*Úroky*“ je obsažena vždy v Příloze č. 2 v součtovém řádku za daný rok a sloupci nazvaný *Úrok*, za rok 2017 vznikly úroky ve výši 3 784 533 Kč. V dalších letech byly vypočteny položky v Příloze č. 3 stejným způsobem.

### **3.4 Analýza dopadů na výkazy vybrané obchodní společnosti**

Novelizací současného standardu IAS 17 Leasingy vzniknou Společnosti XY, s.r.o. změny ve výkazech, zejména ve výkazu o finanční pozici (VFP). V této podkapitole bude provedeno srovnání jednotlivých výkazů, a to výkazu o finanční pozici (VFP), výkazu o úplném výsledku (VÚV) a výkazu peněžních tocích od Společnosti XY, s.r.o. před a po aplikaci standardu IFRS 16 Leasingy.

#### **3.4.1 Dopady ve výkazu o finanční pozici**

Standard IFRS 16 Leasingy vyžaduje, aby společnost vykazovala ve VFP leasingová aktiva (práva na užívání aktiva) a závazky ze všech leasingů (kromě krátkodobých leasingů a leasingů s nízkou hodnotou), které budou součástí krátkodobých nebo dlouhodobých

finančních závazků, v závislosti na trvání leasingových plateb. To bude mít za následek nárůst aktiv a závazků u nájemců s operativními leasingy. S tím souvisí změna klíčových finančních ukazatelů odvozených z aktiv a pasiv vykazovaných obchodní společností.

Hodnota leasingových aktiv se bude snižovat rychleji než hodnota leasingových závazků. Výsledkem by bylo snížení vykazovaného vlastního kapitálu ve srovnání s IAS 17 u nájemců s operativním leasingem. Je to proto, že obvykle leasingové aktivum je odpisováno rovnoměrně, a leasingový závazek je snižován o hodnotu zaplacených leasingových plateb, ale je i zvyšován o úrok. Tedy, i když hodnota leasingového aktiva a leasingového závazku jsou na začátku a na konci leasingu většinou shodné, hodnota aktiva bude obvykle nižší než závazku během doby trvání leasingu. Snížení vykazovaného vlastního kapitálu je očekáváno především při první implementaci IFRS 16 Leasingy, bez ohledu na jiné faktory. Skutečný vliv na vykázaný vlastní kapitál Společnosti XY, s.r.o. bude záviset na podmínkách leasingu a poměru leasingových závazků k vlastnímu kapitálu. Také to záleží na podílu majetku, který je vlastněn, podílu leasingových aktiv, a jak Společnost XY, s.r.o. financuje své činnosti.<sup>18</sup>

Tab. 3.17 Výpočet závazku z leasingu (v Kč)

| Splatnost     | Platba      | SH plateb          | PS závazku  | Úrok      | Snížení závazku | KS závazku  |
|---------------|-------------|--------------------|-------------|-----------|-----------------|-------------|
| do 1 roku     | 38 419 525  | 37 240 852         | 157 670 265 | 4 990 264 | 33 429 261      | 124 241 004 |
| do 2 let      | 35 416 203  | 33 276 469         | 124 241 004 | 3 932 228 | 31 483 975      | 92 757 029  |
| do 3 let      | 33 800 550  | 30 784 111         | 92 757 029  | 2 935 760 | 30 864 790      | 61 892 239  |
| do 4 let      | 32 503 287  | 28 694 440         | 61 892 239  | 1 958 889 | 30 544 398      | 31 347 841  |
| do 5 let      | 32 340 000  | 27 674 393         | 31 347 841  | 992 159   | 31 347 841      | 0           |
| <b>Součet</b> | 172 479 565 | <b>157 670 265</b> |             |           |                 |             |

Zdroj: vlastní zpracování dle účetní závěrky a informací od Společnosti XY, s.r.o.

Pro porovnání výkazů ke dni 31. 12. 2016 budeme považovat přechod na IFRS 16 prostřednictvím modifikovaného retrospektivního přístupu. Splatnost nesplacené výše závazků z operativního leasingu (a to z budov, zařízení a automobilů) ke dni 31. 12. 2016 Společnosti XY, s.r.o. znázorňuje Tab. 3.17, kde je zároveň vypočten závazek z leasingu diskontováním leasingových plateb. K diskontování byla použita roční přírůstková výpůjční úroková sazba ve výši 3, 165 % dle dostupných informací ze stránek ČNB. Závazek z leasingu má hodnotu 157 670 265 Kč k 1. 1. 2016 rozdělený mezi krátkodobé a dlouhodobé závazky dle doby splatnosti, to se projevilo v Tab. 3.18, kde lze vidět porovnání výkazu

<sup>18</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. IFRS 16 Effects analysis. [online]. [18. 2. 2018]. Dostupné z: [http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS\\_16\\_effects\\_analysis.pdf](http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_effects_analysis.pdf)

o finanční pozici sestaveného dle pravidel standardu IAS 17 Leasingy a standardu IFRS 16 Leasingy. Právo k užívání aktiva má hodnotu výše závazku z leasingu, a to 157 670 265 Kč, neboť nejsou známy žádné jiné počáteční přímé náklady. Roční odpis vzniklý kapitalizací leasingových aktiv bude mít hodnotu 31 534 053 Kč (157 670 265 Kč / 5 let), právo z užívání aktiva po prvním roce snížením o roční odpis bude mít hodnotu 126 136 212 Kč. O tuto hodnotu se zvýší dlouhodobý hmotný majetek v Tab. 3.18. V Tab. 3.18 došlo také ke snížení vlastního kapitálu, rozdílem snižování práva z užívání leasingových aktiv a závazků z leasingu. Dle očekávání vzrostla aktiva i pasiva.

Tab. 3.18 Porovnání výkazu o finanční pozici sestaveného dle IAS 17 a IFRS 16 (v tis. Kč)

| K 31. 12. 2016                     | IAS 17            | IFRS 16           | Změna    |
|------------------------------------|-------------------|-------------------|----------|
| <b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b> | 975 396           | 975 396           | –        |
| <b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>   | 6 490 109         | 6 616 245         | ↑        |
| <b>Dlouhodobý majetek</b>          | 7 465 505         | 7 591 641         | ↑        |
| <b>Zásoby</b>                      | 3 121 318         | 3 121 318         | –        |
| <b>Pohledávky</b>                  | 4 948 394         | 4 948 394         | –        |
| <b>Peněžní prostředky</b>          | 239 506           | 239 506           | –        |
| <b>Oběžná aktiva</b>               | 8 309 218         | 8 309 218         | –        |
| <b>Časové rozlišení aktiv</b>      | 22 353            | 22 353            | –        |
| <b>AKTIVA</b>                      | <b>15 797 076</b> | <b>15 923 212</b> | <b>↑</b> |
| <b>Vlastní kapitál</b>             | 13 224 727        | 13 193 193        | ↓        |
| <b>Rezervy</b>                     | 19 761            | 19 761            | –        |
| <b>Dlouhodobé závazky</b>          | 459 102           | 583 343           | ↑        |
| <b>Krátkodobé závazky</b>          | 2 093 486         | 2 126 915         | ↑        |
| <b>Cizí zdroje</b>                 | 2 572 349         | 2 730 019         | ↑        |
| <b>PASIVA</b>                      | <b>15 797 076</b> | <b>15 923 212</b> | <b>↑</b> |

Zdroj: vlastní zpracování dle účetní závěrky Společnosti XY, s.r.o.

### 3.4.2 Dopady ve výkazu o úplném výsledku

Dle IAS 17 celý náklad vztahující se k operativním leasingům je součástí provozních nákladů. IFRS 16 bude mít za následek vyšší EBITDA a provozní zisk Společnosti XY, s.r.o., která má operativní leasingy, a to kvůli vzniku úroku podle IFRS 16, který se zahrne do finančních nákladů. Velikost zvýšení provozního zisku a finančních nákladů závisí na významnosti leasingu v obchodních společnostech, délce trvání jejich leasingů a diskontních sazbách. Celkový vliv na VH není očekáván jako významný.

Dopady na výkaz o úplném výsledku demonstruje Tab. 3.19. Vzhledem k tomu, že se náklady plynoucí z leasingu, které byly dle IAS 17 zahrnuty do Ostatních provozních nákladů u Společnosti XY, s.r.o., nyní přesunou do odpisů, které znázorňuje položka Úpravy hodnot

v provozní oblasti, a do úroků, které jsou v položce nákladové úroky a podobné náklady v Tab. 3.19, vzrostl provozní výsledek hospodaření a snížil se finanční výsledek hospodaření. Odpisy byly v Tab. 3.19 zvýšeny o již zmíněnou výši 31 534 053 Kč, úroky o 4 990 264 Kč viz Tab. 3.17 a ostatní provozní náklady se snížily o náklady 38 419 525 Kč.

Tab. 3.19 Porovnání výkazu o úplném výsledku sestaveného dle IAS 17 a IFRS 16 (v tis. Kč)

| K 31. 12. 2016                              | IAS 17           | IFRS 16          | Změna |
|---|------------------|------------------|-------|
| <b>I., II. Tržby</b>                        | 8 218 133        | 8 218 133        | –     |
| <b>A. Výkonová spotřeba</b>                 | 5 407 423        | 5 407 423        | –     |
| <b>B. Změna stavu zásob vl. činnosti</b>    | -438 096         | -438 096         | –     |
| <b>D. Osobní náklady</b>                    | 944 544          | 944 544          | –     |
| <b>E. Úpravy hodnot v provozní oblasti</b>  | 506 176          | 537 710          | ↑     |
| <b>III. Ostatní provozní výnosy</b>         | 277 459          | 277 459          | –     |
| <b>F. Ostatní provozní náklady</b>          | -100 721         | -139 141         | ↓     |
| <b>EBIT - Provozní VH</b>                   | <b>2 176 266</b> | <b>2 183 152</b> | ↑     |
| <b>VI. Výnosové úroky a podobné výnosy</b>  | 21 300           | 21 300           | –     |
| <b>J. Nákladové úroky a podobné náklady</b> | 3 175            | 7 665            | ↑     |
| <b>VII. Ostatní finanční výnosy</b>         | 121 383          | 121 383          | –     |
| <b>K. Ostatní finanční náklady</b>          | 1 370            | 1 370            | –     |
| <b>VH finanční</b>                          | <b>138 138</b>   | <b>133 648</b>   | ↓     |
| <b>EBT</b>                                  | <b>2 314 404</b> | <b>2 316 800</b> | ↑     |

Zdroj: vlastní zpracování dle účetní závěrky Společnosti XY, s.r.o.

### 3.4.3 Dopady ve výkazu o peněžních tocích

Změny v požadavcích pravidel IFRS pro leasingy nezpůsobují rozdíl mezi peněžními prostředky převedenými mezi nájemcem a pronajímatelem. Ovlivněna bude jen prezentace peněžních toků souvisejících s dřívějšími operativními leasingy. IFRS 16 vyžaduje, aby nájemce klasifikoval hotovostní platby za hlavní část závazků z leasingu v rámci finančních činností a za úrokovou část závazků z leasingu v souladu s požadavky týkajícími se jiných úroků zaplacených (IAS 7 Výkaz peněžních toků). Sníží se odliv peněžních prostředků z provozní činnosti s odpovídajícím zvýšením odlivu peněžních prostředků z finanční činnosti ve srovnání s vykazovanými částkami dle IAS 17 Leasingy. Podle standardu IAS 17 se prezentovaly odlivy peněžních prostředků z dřívějších operativních leasingů v provozních činnostech. V souladu s IFRS 16 Leasingy jsou splátky jistiny ze všech závazků z leasingu a úroky zahrnuty do finančních činností.

### 3.5 Analýza dopadů na některé finanční ukazatele

Kapitalizací všech leasingů, tedy vznikem práva z užívání aktiva, závazků z leasingu, úroků a odpisů (místo celkového provozního nákladu dle IAS 17 Leasingy) se některé klíčové finanční ukazatele mohou výrazně změnit. V této kapitole budou vybrány jen některé poměrové finanční ukazatele, na kterých se vzniklé změny promítnou nejvýznamněji. Bude se jednat o celkovou zadluženost, míru zadluženosti, úrokové krytí a rentabilitu aktiv.

#### 3.5.1 Celková zadluženost

Celková zadluženost se považuje za základní ukazatel zadluženosti, jenž se vypočte jako podíl cizích zdrojů a aktiv podle vzorce 3.2 (Kalouda, 2017).

$$\text{Celková zadluženost} = \frac{\text{Cizí zdroje}}{\text{Aktiva celkem}} \quad (3.2)$$

Za doporučenou hodnotu tohoto poměrového ukazatele se uvádí hodnota mezi 30 – 60 % (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013). Z důvodu financování cizími zdroji práva z užívání leasingového aktiva došlo k nárůstu tohoto ukazatele z 16, 28 % na 17, 14 %, jak lze vidět na výpočtu níže, který byl proveden dle vzorce 3.2.

$$\text{Celková zadluženost}_{IAS\ 17} = \frac{2\,572\,349}{15\,797\,076} = 16,28\%$$

$$\text{Celková zadluženost}_{IFRS\ 16} = \frac{2\,730\,019}{15\,923\,212} = 17,14\%$$

#### 3.5.2 Míra zadluženosti

Míra zadluženosti vyjadřuje poměr cizího a vlastního kapitálu, což demonstruje vzorec 3.3 (Kalouda, 2017). Tento ukazatel vypovídá, zda jsou nároky věřitelů ohroženy.

$$\text{Míra zadluženosti} = \frac{\text{Cizí zdroje}}{\text{Vlastní kapitál}} \quad (3.3)$$

Na základě výpočtů míry zadluženosti dle pravidel IAS 17 Leasingy a IFRS 16 Leasingy, který je níže uveden, můžeme provést srovnání. Došlo ke zvýšení dle pravidel IFRS 16 Leasingy o 1, 24 %, to zapříčinil nárůst závazků z leasingu a zároveň snížení vlastního kapitálu, zvýšení tedy způsobil čitatel i jmenovatel.

$$\text{Míra zadluženosti}_{IAS\ 17} = \frac{2\,572\,349}{13\,224\,727} = 19,45\%$$

$$\text{Míra zadluženosti}_{IFRS\ 16} = \frac{2\,730\,019}{13\,193\,193} = 20,69\%$$

### 3.5.3 Úrokové krytí

Tento ukazatel zadluženosti charakterizuje schopnost účetní jednotky splácet úroky, k jeho výpočtu se využívá zisk před zdaněním a úroky (EBIT) a úroky, viz vzorec 3.4 (Kalouda, 2017). V případě, že nabyde hodnoty 1, tak účetní jednotka vytvořila dostatečný zisk pro splácení úroků, ale nic víc nezbylo pro uhrazení daní a pro vlastníka. Doporučená hodnota je vyšší než 5 (Knápková, Pavelková, Šteker, 2013).

$$\text{Úrokové krytí} = \frac{EBIT}{\text{Nákladové úroky}} \quad (3.4)$$

Ukazatel úrokového krytí také využijeme pro porovnání dopadu změn vzniklých novými pravidly IFRS pro leasingy, což lze najít níže. Navýšil se čítec i jmenovatel, a to kvůli zvýšení zisku před úroky a zdaněním, a zároveň dojde k navýšení úroků o úroky z leasingu. To způsobilo jeho výrazný pokles o 400, 62, neboť jmenovatel podstatně vzrostl.

$$\text{Úrokové krytí}_{IAS\ 17} = \frac{2\ 176\ 266}{3\ 175} = 685,44$$

$$\text{Úrokové krytí}_{IFRS\ 16} = \frac{2\ 183\ 152}{7\ 665} = 284,82$$

### 3.5.4 Rentabilita aktiv

Mezi poměrové ukazatele rentability se řadí podstatný ukazatel, a to ukazatel rentability aktiv, jenž měří výkonnost účetní jednotky. Jedná se o nejvyužívanější a nejsledovanější ukazatel. Při použití zisku před zdaněním a úroky (EBIT) do čitatele výkonnost účetní jednotky není ovlivněna zadlužením a daňovým zatížením, proto využijeme tuto variantu, viz vzorec 3.5.

$$ROA = \frac{EBIT}{\text{Celková aktiva}} \quad (3.5)$$

Aplikací standardu IFRS 16 zisk (EBIT) se může změnit v obou směrech, ale ve jmenovateli dojde k růstu aktiv. Porovnáním výsledných vypočtených hodnot rentabilit aktiv níže dle vzorce 3.5 došlo k poklesu této rentability.

$$ROA_{IAS\ 17} = \frac{2\ 176\ 266}{15\ 797\ 076} = 13,78\ \%$$

$$ROA_{IFRS\ 16} = \frac{2\ 183\ 152}{15\ 923\ 212} = 13,71\ \%$$

## 4 Návrh řešení při implementaci nového standardu IFRS 16

V současnosti, jak již bylo uvedeno v předchozích kapitolách, se většina leasingových operací (operativní leasingy) nevykazuje ve výkazu o finanční pozici, proto vykazování leasingu podle současných leasingových standardů nevyžaduje značné úsilí. Implementace nového standardu může vést ke změnám v účetních politikách, procesech, kontrolách a informačních systémech, které podporují účetnictví leasingu a případné leasingové smlouvy a správu leasingu. Obchodní korporace, tedy i Společnost XY, s.r.o. by měla zvážit důsledky pro účetní výkazy a postupy při jednáních o smlouvách, které jsou leasingové, nebo mohou obsahovat leasing. K tomu bude vyžadováno zapojení různých oddělení Společnosti XY, s.r.o. Tato kapitola bude opět řešena z pohledu nájemce, tedy pro Společnost XY, s.r.o. Na jednotlivé leasingové smlouvy byl již aplikován nový standard IFRS v předchozí kapitole s návrhem řešení, proto v této kapitole budou rozebrány oblasti, na které se Společnost XY, s.r.o. bude muset zaměřit a v předstihu aplikace standardu IFRS 16 řešit.

IASB očekává, že obchodním společností vzniknou náklady při implementaci IFRS 16, ale ne u leasingu klasifikovaného jako finanční leasing podle standardu IAS 17, neboť ten se významně nezměnil. Pravděpodobné náklady na implementaci, které má IASB identifikovány, jsou následující: nastavení systémů a procesů; stanovení diskontní sazby; komunikace a vzdělávání. Význam nákladů na implementaci závisí na velikosti leasingového portfolia obchodní společnosti, podmínkách těchto leasingů a systémech, které již byly zavedeny pro účely leasingu při uplatňování IAS 17.<sup>19</sup>

### 4.1 Získávání informací a jejich správa

Pro zjištění nezbytných změn při aplikaci nového standardu bude řada předběžných prací zaměřená na určení aktuálního stavu informací o leasingových smlouvách Společnosti XY, s.r.o. a na analýzu požadovaných dat pro účely finančního výkaznictví. Bude záležet, zda již Společnost XY, s.r.o. má dobře zorganizovanou správu leasingu, pak by bylo jednodušší vyhodnocení jejích stávajících systémů, politik, procesů a kontrol, které vyžaduje přizpůsobení se změnám nového standardu. Existující systémy (např. databáze, tabulky a software) mohou obsahovat některé informace o leasingu, ale nemusí to být všechny informace potřebné pro výpočty, posudky (včetně průběžných hodnocení) a informace pro zveřejňování informací dle nového standardu. Namáhavé bude pravděpodobně ruční

---

<sup>19</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. IFRS 16 Effects analysis. [online]. [18. 2. 2018]. Dostupné z: [http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS\\_16\\_effects\\_analysis.pdf](http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_effects_analysis.pdf)

získávání chybějících informací o leasingu. Pokud má Společnost XY, s.r.o. zprostředkovávání, administrativu leasingů a leasingové účetnictví decentralizované v závislosti na obchodní jednotce, geografickém umístění nebo druhu pronajatého aktiva, může být velmi náročné získávání dat. V tomto případě je určující úplnost a přesnost leasingového portfolia. Důvodem změny ve správě dat o leasingu může být rozlišování leasingových od neleasingových komponent v rámci smlouvy. U smluv s více komponentami, by Společnost XY, s.r.o. měla identifikovat a oddělovat neleasingové komponenty od leasingových. Dle současného standardu IAS 17 se Společnost XY, s.r.o. nemusí soustředit na identifikaci jednotlivých komponent, protože jejich účetní zacházení je často shodné. Existuje i již zmíněná výjimka možnosti neoddělování těchto komponent, ale to poté zvýší závazek z leasingu ve VFP, proto je vhodnější oddělování komponent. Pokud Společnost XY, s.r.o. zvolí rozdělování leasingových a neleasingových komponent, bude muset zavést procesy identifikování a vykázání jednotlivých komponent, jestliže si přeje minimalizovat dopad nového standardu do svého VFP. U nevýznamných neleasingových komponent, aby nebylo zapotřebí tolik náročného získávání informací, možná Společnost XY, s.r.o. zvolí cestu neoddělování komponent, když by se hodnota závazku z leasingu výrazně nezměnila. Pro ty, kteří se rozhodnou oddělit leasing a služby IASB očekává, že u mnoha smluv pronajímatelé poskytnou informace požadované obchodními společnostmi k tomu oddělení.<sup>20</sup>

Jakmile se zavedou systémy a procesy v obchodních společnostech, IASB očekává relativně malý přírůstkový průběh nákladů, které vzniknou obchodním společnostem při zachycování informací potřebných k uplatňování IFRS 16 ve srovnání s IAS 17. IASB očekává, že získání dalších informací k implementaci IFRS 16 budou zvládnutelné pro firmy. Neboť tříletý realizační čas dostupný mezi vydáním IFRS 16 a jeho data účinnosti, a podpory, které jsou k dispozici, by měly být přiměřené, aby obchodní společnosti zavedly postupy pro zachycení potřebných informací. Většina informací jsou již přístupné, protože se používaly pro účely účetnictví a zveřejňování uplatňováním IAS 17. Informace však mohou být shromažďovány častěji uplatňování IFRS 16 než při uplatňování IAS 17.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup>EY[Ernst & Young]. Leases a summary of IFRS 16 and its effects. [online]. [10. 3. 2018]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016/\\$FILE/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016/$FILE/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016.pdf)

<sup>21</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. IFRS 16 Effects analysis. [online]. [18. 2. 2018]. Dostupné z: [http://archive.ifs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS\\_16\\_effects\\_analysis.pdf](http://archive.ifs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_effects_analysis.pdf)



#### 4.1.1 Stanovení diskontní sazby

Očekává se, že vzniknou náklady při oceňování leasingových práv z užívání aktiva a leasingových závazků v současné hodnotě budoucích plateb leasingu. To je způsobeno především potřebou určit diskontní sazbu za každý leasing (s výjimkou krátkodobého leasingu a leasingu s nízkou hodnotou) za předpokladu, že diskontní efekty jsou pro Společnost XY, s.r.o. zásadní. Standard IAS 17 vyžadoval zveřejnění některých informací, kvůli kterým Společnost XY, s.r.o. již potřebovala inventarizaci leasingu, informace o době leasingu a budoucnosti leasingových splátek za každý leasing. Proto Společnost XY, s.r.o. bude muset nyní zjistit hlavně diskontní sazbu pro výpočet závazku z leasingu, nejvhodnější by bylo získání implicitní úrokové míry od pronajímatele, to závisí, zda tuto informaci pronajímatel poskytne. Jinak bude nájemce muset zjistit přírůstkovou výpůjční úrokovou míru k datu implementace standardu IFRS 16 pro každé portfolio podobných leasingů.

#### 4.2 Změny systémů

Dnešní IT systémy související s leasingem často pomáhají při správě leasingu, avšak běžně se i používají tabulky k doplnění požadavků pro současné leasingové účetnictví a výkaznictví. Je to z důvodu, že dnešní IT systémy související s leasingem často postrádají schopnosti provádět potřebné výpočty. Kvůli uspokojení nových povinností pro sestavování účetní závěrky dle IFRS bude zapotřebí vyhodnotit, zda Společnost XY, s.r.o. bude aktualizovat její stávající systémy nebo zavede nový systém. Leasingový IT systém bude pravděpodobně vyžadovat vstup, jak z účetnictví, tak také z leasingové správy (administrativy) a IT funkce v závislosti na plánování podnikových zdrojů (ERP, podnikový informační systém) společnosti.<sup>22</sup> Pokud se Společnost XY, s.r.o. rozhodne použít nový standard plnou retrospektivní metodou, bude nutné přepracovat srovnávací období. Dále třeba může mít povinnost tvořit samostatné knihy pro externí přehledy, místní zákonné požadavky a daňové účely. Identifikace, vývoj a implementace změn do IT systémů není snadné a potřebné množství času závisí na stávajících systémech. Je důležité mít na paměti, že i když IT programy mohou pomoci shromažďovat data a provádět výpočty požadované novým standardem, nejsou úplným řešením; žádný program nemůže provést kritické odhady nebo rozsudky, které požaduje nový standard.

---

<sup>22</sup>EY [Ernst &Young]. Leases a summary of IFRS 16 and its effects. [online]. [10. 3. 2018]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016/\\$FILE/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016/$FILE/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016.pdf)

IASB očekává, že vzniknou náklady při zavádění systémů, i když jsou požadovány informace dle IFRS 16 podobné požadavku dle IAS 17, mohou obchodní společnosti muset přizpůsobit své systémy, aby shromažďovaly tyto informace častěji, než to bylo požadováno (informace byly potřebné pouze pro zveřejnění). U nájemců, kteří mají méně sofistikované systémy ve správě a sledování leasingu, se očekává, že vynaloží větší náklady než nájemci, kteří je mají sofistikované. Mnoho nájemců již má zavedené systémy na správu a sledování leasingu, což by mělo pomoci snížit náklady implementace IFRS 16. Obchodní společnosti, které nemají sofistikované systémy, možná budou muset implementovat nebo upgradovat IT systémy. Dle IASB alespoň některý z poskytovatelů softwaru, který nabízí správu leasingových systémů, přizpůsobí tyto systémy v souladu s účetními požadavky IFRS 16 pro nájemce. Výsledkem výkaznictví podle IFRS 16 je obchodní společnost odpisující leasingový majetek stejným způsobem jako ostatní fixní aktiva a hodnotící závazky z leasingu podobně jako ostatní finanční závazky. V důsledku toho se IASB domnívá, že některé obchodní společnosti mohou využívat stávající informační systémy pro fixní aktiva i pro účtování leasingových aktiv; a existující dluhové systémy i pro závazky z leasingu.<sup>23</sup>

#### **4.3 Aktualizace účetních pravidel**

Standard IFRS 16 vyžaduje větší použití úsudku a odhadů. Třeba u vyhodnocení, zda se jedná o dohodu splňující definici leasingu, nebo u posouzení významné služby komponent. Změněná definice leasingu by mohla vést k odlišnému účetnímu postupu dle současných standardů. Mezi další klíčová rozhodnutí patří posouzení zahrnutí leasingových plateb a doba trvání leasingu, včetně probíhajících hodnocení doby leasingu a účetnictví modifikace leasingu. IASB očekává, že mnoho závěrů bude podle nového standardu stejný. Většina rozsudků a odhadů mohou získat větší kontrolu, neboť leasingová aktiva a závazky budou vykázány ve VFP pro většinu leasingů. Nutné bude vyřešit také několik voleb u použití výjimky pro krátkodobé leasingy a leasingy aktiv s nízkou hodnotou. Společnost XY, s.r.o. bude muset pochopit dopad těchto možností, aby se mohla informovaně rozhodnout, kterou volbu provést. S tím budou souviset aktualizace politiky a manuálů, stejně jako poskytování vzdělání a poradenství v oblasti nového standardu celé organizaci, aby byla zajištěna přesnost a správnost konzistentní politiky a procesy v oblastech úsudku a odhadů.

---

<sup>23</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. IFRS 16 Effects analysis. [online]. [18. 2. 2018]. Dostupné z: [http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS\\_16\\_effects\\_analysis.pdf](http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_effects_analysis.pdf)

#### 4.3.1 Proces identifikace

Při prvním použití IFRS 16 není povinnost přehodnotit existující smlouvy na základě určení, zda obsahují leasing podle IFRS 16. Proto náklady při zjišťování leasingu v rámci stávajících smluv vzniknou pouze tehdy, pokud se Společnost XY, s.r.o. rozhodne přehodnotit tyto smlouvy. Důvodem může být, že přínosy přehodnocení budou vyšší než související náklady. Po datu účinnosti standardu IFRS 16 u uzavřených smluv bude potřeba posoudit, zda smlouvy obsahují leasing. Všechny náklady se budou vztahovat především na vypracování postupu k posouzení, zda smlouvy obsahují leasing podle IFRS 16, a to při jeho první aplikaci. V některých případech může Společnost XY, s.r.o. i pronajímatel rozhodovat o používání předmětu leasingu, pak záleží na individuálním posouzení. Na základě toho náklady budou záviset na složitosti smluv v rámci leasingového portfolia obchodní společnosti.

#### 4.4 Vyjednávání podmínek leasingu

Definice leasingové platby nezahrnuje některé variabilní platby a leasingové období zahrnuje pouze takové, které je vzpáto s leasingem, a to přiměřeně k nějakému určitému výkonu. Z tohoto důvodu může Společnost XY, s.r.o. přehodnotit své potřeby při vyjednávání jejich leasingových podmínek a plateb. Vyšší podíl variabilních plateb ve srovnání s pevnými platbami nebo kratší počáteční leasingové doby trvání mohou mít za následek menší závazky z leasingu. Může se také přehodnotit, zda koupě aktiva je výhodnější než leasing. Při nejmenším, při vstupu do nových leasingů si Společnost XY, s.r.o. nyní musí být vědoma dopadu nového standardu na účetní závěrku. Ačkoli některé z těchto přístupů minimalizující závazky z leasingu se jeví výhodně z pohledu prezentace účetního výkazu, je zapotřebí pochopit, že jsou s nimi spojená i určitá hospodářská a obchodní rizika. Proto by se měly zvážet jakékoli změny v jejich přístupu k leasingovým smlouvám v kontextu jejich podkladových obchodních požadavků. Například Společnost XY, s.r.o. může zvážet nižší leasingový závazek na kratší dobu trvání leasingu oproti bezpečnosti dlouhodobějšího přístupu k leasingu. Dále mohou pronajímatelé váhavě přijmout dodatečné riziko spojené s variabilními platbami a kratší dobou leasingu. Neměla by se dělat ekonomická rozhodnutí založená na výsledcích účetnictví, ale je nutné být si vědom účetních důsledků spojených s podnikatelskými rozhodnutími.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup>EY [Ernst & Young]. Leases a summary of IFRS 16 and its effects. [online]. [10. 3. 2018]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016/\\$FILE/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016/$FILE/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016.pdf)

## 4.5 Finanční výkazy

Nový standard bude mít vliv, jak již bylo několikrát uvedeno, na změny ve výkazu o finanční pozici. Společnost XY, s.r.o. by měla posoudit potenciální dopad na její finanční výkazy a ukazatele a zhodnotit, jaký to může mít vliv na stakeholders (zájmové skupiny), které zajímá jejich finanční situace a výkonnost. Bude potřeba vzdělávat interní i externí zúčastněné strany ohledně důsledků nového finančního výkaznictví. Očekává se nutnost sdělování (komunikace) klíčových ukazatelů výkonnosti zúčastněným stranám, jak pod současným leasingovým výkaznictvím, tak pod novým standardem během přechodného období. Je pravděpodobné, že v souvislosti se změnami ve výkazu o finanční pozici vzniknou náklady na školení zaměstnanců a aktualizaci vnitřních postupů. IASB očekává vynaložení nákladů na sdělování významných změn k informovanosti externích stran (např. investoři a věřitelé). U všech nákladů se očekává, že vzniknou při prvním oznamování změn, tedy při prvním použití IFRS 16. Sdělení se bude hlavně vztahovat k vysvětlení účinku na Společnost XY, s.r.o. vykazující finanční informace.<sup>25</sup>

## 4.6 Postup pro vybranou obchodní společnost

Na základě výše uvedených oblastí a třetí kapitoly bude prvním krokem vytvoření evidence leasingového portfolia Společnosti XY, s.r.o., k tomu bude nutné získat veškeré podstatné informace potřebné pro správné vykázání jednotlivých leasingů. Bude se muset zjistit doba trvání leasingu, výše leasingových plateb, jejich složení (obsah variabilní, fixní části a leasingových, neleasingových komponent) a diskontní sazba. Ke zjištění podrobných informací o leasingových platbách a implicitní úrokové míry by výrazně přispěla spolupráce s pronajímateli, kteří by všechny tyto informace měli vlastnit. Po sestavení evidence leasingů se nejdříve musí rozhodnout zhodnocení, zda všechny leasingy splňují novou definici leasingu, nebo využít možnosti neposuzování stávajících leasingů ke dni prvotní aplikace IFRS 16 Leasingy. Pro snížení náročnosti přechodu by se současné operativní leasingové smlouvy nemusely opět analyzovat, zda jsou v souladu s novou definicí, ale u leasingu významných práv z užívání a závazků z leasingu jako skladových prostor Společnosti XY, s.r.o. by to bylo žádoucí. Dále si Společnost XY, s.r.o. bude muset určit přístup k přechodu na standard IFRS 16, méně nákladný a náročný je modifikovaný retrospektivní přístup, proto je to vhodnější alternativa, ale záleží především na rozhodnutí

---

<sup>25</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. IFRS 16 Effects analysis. [online]. [18. 2. 2018]. Dostupné z: [http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Docudments/IFRS\\_16\\_effects\\_analysis.pdf](http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Docudments/IFRS_16_effects_analysis.pdf)

Společnosti XY, s.r.o. Při řešení oddělování leasingových a neleasingových komponent u leasingových plateb by bylo nejlepší volbou jejich oddělení. Důvodem je nezvyšování závazku z leasingu, jeho hodnota by pak nezobrazovala skutečnost. V případě složitosti odlišení těchto komponent nebo neleasingových komponent zanedbatelné výše by Společnost XY, s.r.o. měla využít jejich neoddělení jako příhodné řešení. Využití výjimky krátkodobého leasingu je vyhovující z hlediska zbytečného nevynakládání úsilí o jeho začlenění do VFP s nutným výpočtem současné hodnoty práva k užívání aktiva a závazku z leasingu. U výjimky nízké hodnoty je na zvážení Společnosti XY, s.r.o., jakou hodnotu považovat za nízkou, IASB uvádí přibližně do 5 000 USD. Muselo by se posoudit, jestli jednotlivá aktiva v rámci leasingu by měla nízkou hodnotu, jestliže by byla nová, tento úsudek by se pak vztahoval na celou třídu aktiv. Při aplikaci této výjimky by se aktiva musela oddělit od zbytku a k tomu by byla potřebná také jejich evidence.

Pro důkladný přehled bude nutné jako ve třetí kapitole sestavení umořovacích tabulek závazků z leasingu a odpisový plán práv z užívání leasingových aktiv, to způsobí další soubory evidencí, proto bude patřičná konzultace s IT oddělením, které by mohlo přispět ke snadnější správě leasingů. Další ne méně podstatná je komunikace zprostředkovatelů leasingových smluv s pronajímateli, jak u stávajících leasingových smluv, tak u nově vzniklých kvůli sjednání žádoucích podmínek a poskytnutí dodatečných potřebných informací. Z toho vyplývá, že bude účelné zabezpečení dobré informovanosti zprostředkovatelů, všech stakeholders (zájmových skupin) a školení zainteresovaných zaměstnanců o změnách ve vykazování operativního leasingu.

## 5 Závěr

Cílem diplomové práce byla komparace úpravy pravidel leasingu dle IAS 17 a IFRS 16, analýza dopadů vzniklých změnou pravidel IFRS pro vykazování leasingů a vyhodnocení zjištěných poznatků u vybrané obchodní společnosti.

Tato práce vyšla ze současné úpravy leasingů dle standardu IAS 17 Leasingy v konfrontaci s novým standardem IFRS 16 Leasingy s účinností od roku 2019, a to je obsahem druhé kapitoly. Tato kapitola je teoretickou částí diplomové práce. Standard IAS 17 klasifikuje leasing na finanční a operativní, které jsou rozdílné ve své ekonomické podstatě i účetním zobrazení. Podstatou finančního leasingu je převod všech užitků a rizik vyplývajících z vlastnictví aktiva, pro klasifikování finančního leasingu se využívají stanovené indikátory. Operativní leasing není přesně definován, je určen negací definice a nesplněním indikátorů pro finanční leasing. V této kapitole byly také uvedeny související pojmy, které jsou potřebné k této problematice a rozebrán operativní i finanční leasing z pohledu pronajímatele a nájemce.

Nedílnou součástí druhé kapitoly bylo zaměření na nahrazení současně platného standardu, kdy rozhodujícím důvodem pro zavedení nového standardu IFRS 16 byly problémy s rozlišením finančního a operativního leasingu v IAS 17. A zejména to, že dlouhodobé leasingy definované jako operativní se vůbec nevykazovaly, a tím zkreslovaly finanční pozici nájemce. Cílem IFRS 16 bylo tedy zachycení všech aktiv a závazků z leasingů a dostatečné poskytnutí informací. Také jako u IAS 17 byly definovány pojmy, většina je shodná s původním standardem, některé se změnily a jiné se nově přidaly. Pravidla se změnila především pro nájemce u vykazování dříve operativního leasingu, pro pronajímatele zůstává úprava dle IAS 17. U nájemců došlo ke sjednocení operativního a finančního leasingu a současně vzniklo hodně novinek, mezi které lze zařadit i nová definice leasingu, využívá se v ní pojem práva kontroly nad používáním identifikovaného aktiva. Kontrola znamená právo nabytí veškerých ekonomických přínosů z používání identifikovaného aktiva a právo řídit užívání tohoto aktiva. Za identifikovaná aktiva se považují ta, která jsou určena ve smlouvě. Nájemce bude vykazovat ve výkazu o finanční pozici aktiva a závazky vyplývající z leasingu, to bude největší změnou pro nájemce dříve operativních leasingů, proto je na ně upřena největší pozornost. Dále došlo ke změně ocenění závazku z leasingu, práva k užívání identifikovaného aktiva, potřebných zveřejňovaných informací apod. Na závěr této kapitoly byly zmíněny zásadní rozdíly s ČÚL.

Třetí kapitola se zabývala analýzou jednotlivých leasingových smluv konkrétního nájemce, a to Společnosti XY, s.r.o. a dopadů na výkazy vzniklých změnou úpravy pravidel IFRS pro leasingy. Za rok k implementaci nového standardu byl stanoven 2016 pro účely této práce. Nejdříve byla řešena leasingová smlouva na osobní automobil z pohledu IAS 17 a poté IFRS 16. Podle obou standardů splňovala definici leasingu, podle IAS 17 bylo zapotřebí navíc klasifikovat leasing, jednalo se o operativní leasing, tudíž náklady s ním spojené se vykazovaly rovnoměrně po dobu leasingu, projevilo se to jen v nákladech a úbytku peněžních prostředků. Dle standardu IFRS 16 bylo nutné zhodnotit, co se vše zahrne do leasingových plateb, závazku z leasingu a práva k užívání osobního automobilu, a poté jejich ocenění. Vznikem závazku z leasingu a práva k užívání aktiva se změnil dopad ve výkazu o finanční pozici, jak bylo očekáváno. Dopad do výkazů byl porovnán z hlediska úpravy leasingu dle IFRS 16 a IAS 17. Druhou řešenou smlouvou byla operativní leasingová smlouva na multifunkční zařízení – tiskárnu. Postup i výsledek řešení byl shodný s předchozí řešenou smlouvou, rozdílem byla jen změna podmínek leasingové smlouvy, dle standardu IFRS 16 se jednalo o modifikaci leasingové smlouvy, kdy se přecenil závazek z leasingu, právo k užívání aktiva a změnila se doba leasingu. Dále se tato smlouva lišila tím, že byla sestavena pro 128 zařízení, tudíž standard byl aplikován na celé portfolio leasingů v souladu s IFRS 16. Při implementaci standardu IFRS 16 se využil modifikovaný retrospektivní přístup. Třetí a poslední řešenou smlouvou byla smlouva na skladové prostory, u které bylo stěžejní částí, zda obsahuje leasing, který je v souladu s novým standardem, neboť provozovatelem skladu zůstal jeho pronajímatel. Bylo potřebné zhodnotit, do jaké míry Společnost XY, s.r.o. získává všechny ekonomické užitky z identifikovaného aktiva. Došlo se k závěru, že tato smlouva obsahuje leasing, neboť Společnost XY, s.r.o. ovládá způsob a účel provozování skladu a design skladu byl navržen na základě jejích požadavků. Leasingové platby byly variabilního charakteru, muselo se určit, zda se zahrnou do závazku z leasingu. Rozhodlo se, že leasingové platby jsou v podstatě pevné leasingové platby, neboť ceny za skladování jsou pevné, jen množství je variabilní, zahrnuly se tedy do závazku z leasingu. Řešení bylo v jiných ohledech podobné s předcházejícími řešeními.

Významnou součástí třetí kapitoly byla analýza dopadů změn v pravidlech IFRS pro leasingy na výkazy ve Společnosti XY, s.r.o., které se projeví kvůli dříve operativním leasingům. Novinkou ve výkazu o finanční pozici byl vznik práva k užívání aktiva, což se promítlo zvýšením dlouhodobých aktiv, a vznik závazků z leasingů, to se zobrazilo zvýšením cizích zdrojů. Kvůli rovnoměrnému odpisování práva k užívání aktiva a jinému

snižování závazků z leasingu (je zvyšován o úrok, splátka závazků se tím snižuje) vznikl rozdíl, ten vyvolal snížení vlastního kapitálu. Ve výkazu o úplném výsledku došlo ke změně struktury nákladů, kdy používáním IAS 17 se veškeré náklady z leasingu vykazovaly v provozních nákladech, dle IFRS 16 se nyní část vykazovala v položce provozních nákladů – odpisy a druhá v nákladových úrocích. To vyvolalo zvýšení provozního výsledku hospodaření a snížení finančního výsledku hospodaření. Na základě těchto změn došlo ke změnám některých finančních ukazatelů, v této diplomové práci byly porovnávány ukazatele celkové zadluženosti, míry zadluženosti, úrokového krytí a rentability aktiv za použití IAS 17 a IFRS 16. Ukazatel celkové zadluženosti, míry zadluženosti se zvýšil a úrokového krytí snížil oproti dřívějšímu standardu IFRS 16 a potvrdil vliv zvýšení závazků na tyto ukazatele. Rentabilita aktiv se nepatrně snížila.

Výsledky práce vycházející z předchozích zjištění a analýz byly zúročeny v poslední čtvrté kapitole, která obsahuje doporučení diplomantky zaměřená na ty oblasti, u kterých by mělo dojít ke změnám v rámci příprav Společnosti XY, s.r.o. na implementaci standardu IFRS 16. Přejít na nový standard může vést ke změnám v účetních politikách, kontrolách a informačních systémech, které podporují vykazování leasingu a správu leasingu. Společnost XY, s.r.o. by měla včas začít získávat potřebné informace spojené s leasingem a věnovat se jejich správě, zvážit změnu některých systémů a aktualizaci některých účetních pravidel. Bude pravděpodobně nutné zapojení různých oddělení Společnosti XY, s.r.o. kvůli možnému novému vyjednávání leasingových smluv, komunikaci a školení zájmových skupin Společnosti XY, s.r.o. o změnách ve výkazech a některých finančních ukazatelích.



## Seznam použité literatury

### Odborná literatura

1. BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. Praha: Aspi, a.s., 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
2. BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yvetta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL. *Účetnictví podnikatelů 2016: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2016*. 13. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 530 s. ISBN 978-80-7552-050-0.
3. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
4. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vyd. Praha: Management Press, 2017. 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.
5. HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. 142 s. ISBN 978-80-87197-65-3.
6. HINKE, Jana, Dana BÁRKOVÁ a Zdeněk HRUŠKA. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Grada, 2016. 232 s. ISBN 978-80-247-4281-6.
7. KALOUDA, František. *Finanční analýza a řízení podniku*. 3. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. 328 s. ISBN 978-80-7380-646-0.
8. KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 240 s. ISBN 978-80-247-4456-8.
9. KRUPOVÁ, Lenka. *Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady*. Praha: 1. VOX a.s. - Nakladatelství, 2017. 116 s. ISBN 978-80-87480-54-0.
10. MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2017: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 2017. 312 s. ISBN 978-80-266-1073-1.
11. RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. 152 s. ISBN 978-80-247-5534-2.

12. STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS/IFRS*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 216 s. ISBN 978-80-7478-545-0.
13. VAŠEK, Libor. *Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS*. 1. vyd. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s., 2016. 200 s. ISBN 978-80-87985-09-0.

#### **Elektronické dokumenty a ostatní**

1. DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *Účetní novinky březen 2016* [online]. Deloitte Advisory s.r.o. 2016. [12. 4. 2017]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1603>
2. DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *Účetní novinky duben 2016* [online]. Deloitte Advisory s.r.o. 2016. [12. 4. 2017]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1604>
3. DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *Vzorová účetní závěrka podle IFRS přijatých pro použití v EU 2016* [online]. Deloitte Advisory s.r.o. 2017. [12. 4. 2017]. Dostupné z: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/Vzorova\\_ucetni\\_zaverka\\_podle\\_IFRS\\_schvalenych\\_pro\\_pouziti\\_v\\_EU\\_2016.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/Vzorova_ucetni_zaverka_podle_IFRS_schvalenych_pro_pouziti_v_EU_2016.pdf)
4. EY [Ernst & Young]. *Leases a summary of IFRS 16 and its effects*. [online]. EYGM Limited. 2016. [10. 3. 2018]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016/\\$FILE/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016/$FILE/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016.pdf)
5. FUČÍK & PARTNEŘI, s.r.o. *Nový standard IFRS 16 Leasingy* [online]. Fučík & partneři s.r.o. 2016. [12. 4. 2017]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/novy-standard-ifs-16-leasingy/>
6. HUČÍKOVÁ, Julie. *Vykazování leasingu dle IFRS* [online]. Diplomová práce 2016 VŠE v Praze. 2016. [12. 4. 2017]. Dostupné z: <http://cafin.cz/wp-content/uploads/2016/07/Vykazov%C3%A1n%C3%AD-Leasingu-dle-IFRS.pdf>
7. IFRS FOUNDATION. *IFRS 16 Leases* [online]. IFRS Foundation. 2016. [15. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/>
8. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *IFRS 16 Effects analysis*. [online]. IFRS Foundation. 2016. [18. 2. 2018]. Dostupné z:

[http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS\\_16\\_effects\\_analysis.pdf](http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_effects_analysis.pdf)

9. ÚŘEDNÍ VĚSTNÍK EVROPSKÉ UNIE. *Nařízení komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002.* [online]. Konsolidované české znění IFRS ze dne 1. 1. 2017. [21. 6. 2017]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101>
10. ÚŘEDNÍ VĚSTNÍK EVROPSKÉ UNIE. *Nařízení komise (EU) 2017/1986 ze dne 31. října 2017, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví 16.* [online]. České znění IFRS ze dne 9. 11. 2017. [20. 1. 2018]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017R1986&qid=1511950577696&from=CS>

#### **Články v odborných časopisech**

1. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *IFRS 16 Leasingy.* In. *Český finanční a účetní časopis*, roč. 11, č. 4, s. 83 - 97. [online]. 2016. Praha: katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, VŠE v Praze. [22. 6. 2017]. Dostupné z: <file:///D:/stazene/Dvo%C5%99%C3%A1kov%C3%A1%20IFRS%2016.pdf>
2. SACARIN, Marian. IFRS 16 „Leases“ – consequences on the financial statements and financial indicators. In. *Audit Financiar*, vol. XV, nr. 1(145)/217, pp. 114-122, DOI: 10.20869/AUDITF/2017/145/114. [online]. 2016. Romania: Bucharest University of Economic Studies, ISSN on-line: 1844-8801. Dostupné z: [http://revista.cafr.ro/temp/Article\\_9532.pdf](http://revista.cafr.ro/temp/Article_9532.pdf)

## Seznam zkratk

ČNB – Česká národní banka

ČÚS – České účetní standardy

ČÚL – česká účetní legislativa

D - dal

DPH – daň z přidané hodnoty

EAT – zisk po zdanění

EBIT – zisk před zdaněním a úroky

EBITDA – zisk před zdaněním, úroky a odpisy

EBT – zisk před zdaněním

FASB - Rada pro vydávání standardů finančního účetnictví v USA

FL – finanční leasing

IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

IASB – Rada pro Mezinárodní účetní standardy

km – kilometr

KS – konečný stav

MD – má dáti

PS – počáteční stav

ROA – rentabilita aktiv

SH – současná hodnota

USD – americký dolar (měna)

VFP – výkaz o finanční pozici

VH – výsledek hospodaření

VÚV – výkaz o úplném výsledku

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2018



jméno a příjmení studenta

## **Seznam příloh**

**Příloha č. 1** – Porovnání účetních výkazů dle IAS 17 a IFRS 16 při řešení leasingové smlouvy multifunkční tiskárny

**Příloha č. 2** – Umořovací tabulka závazku z leasingu při řešení leasingové smlouvy skladových prostor

**Příloha č. 3** – Porovnání účetních výkazů podle IAS 17 a IFRS 16 při řešení leasingové smlouvy skladových prostor